

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE FACENDA

- 9559** *Real decreto 400/2021, do 8 de xuño, polo que desenvolven as regras de localización dos dispositivos dos usuarios e as obrigacións formais do imposto sobre determinados servizos dixitais, e se modifica o Regulamento xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo.*

A Lei 4/2020, do 15 de outubro, do imposto sobre determinados servizos dixitais, abordou a necesidade da revisión da fiscalidade das novas maneiras de facer negocios xurdidas do proceso de dixitalización da economía, baseadas en gran medida na capacidade para levar a cabo actividades a distancia, mesmo transfronteirizas, con escasa ou nula presenza física, na importancia dos activos intanxibles, e no valor dos datos e das contribucións dos usuarios finais á creación de valor. Todo iso provoca unha desconexión entre o lugar onde se xera o valor e o lugar onde as empresas tributan.

A Lei do imposto sobre determinados servizos dixitais aproba un novo imposto cuxo obxecto son as prestacións de determinados servizos dixitais. En concreto, trátase de servizos dixitais en relación cos cales existe unha participación dos usuarios que constitúe unha contribución ao proceso de creación de valor da empresa que presta os servizos, e a través dos cales a empresa monetiza esas contribucións dos usuarios.

As normas contidas neste real decreto atopan habilitación tanto nas remisións específicas que a propia lei efectúa como na habilitación xeral contida na disposición derradeira segunda da Lei 4/2020, e dítanse ao abeiro do disposto no artigo 149.1.14.^a da Constitución española, que atribúe ao Estado a competencia en materia de facenda xeral.

Este real decreto estrutúrase en cinco artigos e tres disposicións derradeiras.

O artigo 1 desenvolve o artigo 7 da lei, relativo ao lugar de realización do feito imponible, no cal se dispón que as prestacións de servizos dixitais se entenden realizadas no territorio de aplicación do imposto cando o usuario se atope nel, e establece unha serie de normas específicas para cada un dos servizos dixitais, que están baseadas no lugar en que se utilizaron os dispositivos, que é o lugar da súa localización. No punto 4 do devandito artigo 7 sinálase que se presumirá que un determinado dispositivo dun usuario se atopa no lugar que se determine conforme o enderezo IP deste, salvo que poida concluírse que o devandito lugar é outro diferente mediante a utilización doutros medios de proba admisibles en dereito, en particular, a utilización doutros instrumentos de xeolocalización. Pois ben, coa finalidade de concretar o devandito lugar, establécese no artigo 1 do real decreto que o lugar de localización do dispositivo virá dado por todos os detalles do enderezo que use a tecnoloxía de xeolocalización empregada. Así mesmo, enuméranse algúns dos medios de proba que se poderán utilizar para demostrar que o lugar de localización é diferente ao que indica o enderezo IP.

Nos artigos 2 a 4 do real decreto desenvólvense as obrigacións formais previstas na Lei 4/2020, en virtude das cales os contribuíntes do imposto sobre determinados servizos dixitais estarán obrigados a levar, conservar e poñer á disposición da Administración tributaria, por cada período de liquidación, un rexistro de operacións suxeitas ao imposto, así como unha memoria descritiva.

Na memoria deberanse describir os procesos, métodos, algoritmos e tecnoloxías empregados para analizar a suxeición ao imposto dos servizos dixitais prestados, localizar a prestación de cada servizo e a súa atribución ao territorio de aplicación do imposto, calcular os ingresos das operacións suxeitas e identificar os ficheiros, aplicacións e programas empregados en tales procesos.

No artigo 5 detállase o alcance da obrigaón formal de establecer os sistemas, mecanismos ou acordos que permitan determinar a localización dos dispositivos dos usuarios no territorio de aplicación do imposto, prevista no artigo 13.1.h) da Lei 4/2020. A última finalidade é dar unha orientación ao contribuínte, pero pola súa vez permitir que utilicen os sistemas, mecanismos ou acordos que estean á súa disposición ou os que a tecnoloxía lles permita utilizar no futuro.

Na disposición derradeira primeira do real decreto efectúanse as modificacións pertinentes no Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo. Así, modifícanse diversos preceptos do citado regulamento xeral, por canto que a obrigaón formal do artigo 13.1.a) da Lei 4/2020 debe cumprirse a través das declaracións de alta, modificación e cesamento do Censo de empresarios, profesionais e retedores a que estaría obrigado en todo caso o contribuínte pola súa condición de empresario. Ademais, considérase necesario que o censo identifique os contribuíntes deste imposto e, polo tanto, que se recolla de maneira expresa, dentro dos datos que se comunicarán, a condición de contribuínte do imposto sobre determinados servizos dixitais ou os cambios que se produzan na situación tributaria relacionada co imposto.

Na disposición derradeira segunda do real decreto faise referencia ao título competencial en virtude do cal se dita.

Na disposición derradeira terceira do real decreto establécese a súa entrada en vigor o día seguinte ao da publicación no «Boletín Oficial del Estado».

Este real decreto, de conformidade co preceptuado no artigo 129 da Lei 39/2015, do 1 de outubro, do procedemento administrativo común das administracións públicas, elaborouse con adecuación aos principios de necesidade, eficacia, proporcionalidade, seguridade xurídica, transparencia e eficiencia.

Así, cúmprese cos principios de necesidade e eficacia, por canto a regulación de desenvolvemento da Lei do imposto sobre determinados servizos dixitais contida no real decreto é de carácter imprescindible e precisa da súa incorporación ao ordenamento xurídico a través dunha norma de rango regulamentario.

Cúmprese tamén o principio de proporcionalidade, ao conter a regulación necesaria para a consecución dos obxectivos que se pretenden co real decreto.

Respecto ao principio de seguridade xurídica, garantiuse a coherencia do proxecto normativo co resto do ordenamento xurídico nacional e, especificamente, coa propia Lei do imposto, xerando un marco normativo integrado e de certeza que facilite o seu coñecemento e comprensión e, en consecuencia, a actuación e toma de decisións dos diferentes suxeitos afectados, sen introdución de cargas administrativas innecesarias. Fundamentalmente, coa aprobación do real decreto preténdese asegurar unha aplicación correcta da lei por parte dos suxeitos obrigados, incrementando a seguridade xurídica.

Polo que se refire á modificación do Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, cúmprese tamén cos principios de necesidade e eficacia por canto a citada norma, ao ter rango regulamentario, precisa para a súa modificación unha norma de igual rango, así como co principio de proporcionalidade, ao conter a regulación necesaria e limitada á consecución dos obxectivos que se pretenden. Polo que se refire ao principio de seguridade xurídica, garántese en todo caso un marco normativo claro, certo e congruente para os suxeitos afectados.

En canto ao principio de transparencia, sen prexuízo da súa publicación oficial no «Boletín Oficial del Estado», garantiuse a publicación do proxecto, así como da súa memoria da análise de impacto normativo na sede electrónica do Ministerio de Facenda, para os efectos de que puidesen ser coñecidos os devanditos textos, no trámite de audiencia e información pública, por todos os cidadáns.

Por último, en relación co principio de eficiencia tentouse que a norma xere as menores cargas administrativas e custos indirectos posibles, fomentando o uso racional dos recursos públicos. Neste sentido, as obrigaóns formais que se requiren dos contribuíntes

son as estritamente imprescindibles para garantir un mínimo control da súa actividade por parte da Administración tributaria.

O proxecto de real decreto foi comunicado á Comisión Europea para os efectos da Directiva (UE) 2015/1535 do Parlamento Europeo e do Consello, do 9 de setembro de 2015, pola que se establece un procedemento de información en materia de regulamentacións técnicas e de regras relativas aos servizos da sociedade da información.

Na súa virtude, por proposta da ministra de Facenda, de acordo co Consello de Estado e logo da deliberación do Consello de Ministros na súa reunión do día 8 de xuño de 2021,

DISPOÑO:

Artigo 1. *Localización dos dispositivos dos usuarios.*

1. Para os efectos do artigo 7 da Lei 4/2020, do 15 de outubro, do imposto sobre determinados servizos dixitais, o lugar de localización do dispositivo vén dado por todos os detalles do enderezo que proporcione a tecnoloxía de xeolocalización empregada, entre eles, de ser o caso, as coordenadas de latitude e lonxitude.

O lugar obterase mediante tecnoloxías de xeolocalización que analizan a información obtida do dispositivo, da rede de conexión á internet en que se atope o dispositivo ou dunha combinación de ambos os dous.

2. De acordo co establecido no artigo 7.4 da mencionada lei, presumirase que o dispositivo se atopa no lugar que se determine conforme a xeolocalización baseada no seu enderezo IP ou do equipamento a través do cal o dispositivo do usuario accede ao servizo cando se atopa nunha determinada rede, salvo que poida concluírse que o dito lugar é outro diferente mediante a utilización doutros medios de proba.

Para tales efectos, poderase utilizar a xeolocalización baseada na identificación de redes (wifi, ethernet ou outras), a xeolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de posicionamento global, GLONASS, Galileo ou Beidou) ou por medio de información proporcionada por sistemas de comunicacións inalámbricas terrestres (como as do GSM-Sistema global de comunicacións móbiles- ou as de LPWAN), ou por balizas (wifi ou bluetooth), ou calquera outra combinación de tecnoloxías existentes ou futuras.

Artigo 2. *Rexistros e memoria descritiva do imposto sobre determinados servizos dixitais.*

1. Por cada período de liquidación trimestral, os contribuíntes do imposto sobre determinados servizos dixitais estarán obrigados a levar, conservar e poñer á disposición da Administración tributaria rexistros diferenciados por cada tipo de servizo e dunha memoria descritiva. A xestión dos rexistros e a memoria descritiva non están suxeitas a un formato determinado.

2. Os contribuíntes deberán achegar á Administración tributaria os rexistros e a memoria cando lles sexan requiridos.

Artigo 3. *Contido dos rexistros do imposto sobre determinados servizos dixitais.*

1. Nos rexistros a que se refire o artigo 2 faranse constar, por cada operación suxeita, os seguintes parámetros:

a) No caso de servizos de publicidade en liña:

1.º Os ingresos totais derivados dos servizos de publicidade en liña, calquera que sexa o lugar en que se obtiveron, con identificación do cliente.

2.º O número de veces que aparece a publicidade en dispositivos que están no territorio de aplicación do imposto.

3.º O número total de veces que aparece a dita publicidade en calquera dispositivo, calquera que sexa o lugar en que estes se atopan.

b) No caso de servizos de intermediación en liña nos cales exista facilitación de entregas de bens ou prestacións de servizos subxacentes directamente entre os usuarios:

1.º Os ingresos totais derivados dos servizos de intermediación en liña, calquera que sexa o lugar en que se obtiveron, con identificación do cliente.

2.º O número de usuarios cuxos dispositivos estean situados no territorio de aplicación do imposto no momento da conclusión da operación subxacente.

3.º O número total de usuarios que interveñan nese servizo, calquera que sexa o lugar en que estean situados.

c) No caso dos demais servizos de intermediación en liña:

1.º Os ingresos totais derivados directamente dos usuarios cuxas contas de acceso á interface dixital utilizada se abriron utilizando un dispositivo que se atopase no momento da súa apertura no territorio de aplicación do imposto, con identificación do cliente.

2.º O número de contas abertas durante o período de liquidación por usuarios cuxos dispositivos estivesen situados no territorio de aplicación do imposto no momento da súa apertura.

d) No caso de servizos de transmisión de datos:

1.º Os ingresos totais derivados dos servizos de transmisión de datos, calquera que sexa o lugar en que se obtiveron, con identificación do cliente.

2.º O número de usuarios que xerasen os ditos datos cuxos dispositivos estivesen situados no territorio de aplicación do imposto no momento da súa xeración.

3.º O número total de usuarios que xerasen os devanditos datos, calquera que sexa o lugar en que estivesen situados no momento da recompilación de tales datos.

2. Os clientes identificáranse por nome e apelidos, razón social ou denominación completa e, se está dispoñible, o número de identificación para efectos do IVE ou o número nacional de identificación fiscal.

3. As operacións que teñan que ser obxecto de rexistro conforme o punto 1 deste artigo deberán estar anotadas no momento en que se realice a liquidación e pagamento do imposto relativo ás ditas operacións ou, en calquera caso, antes de que finalice o prazo legal para realizar a referida liquidación e pagamento en período voluntario.

4. Os libros ou rexistros que, en cumprimento doutras obrigacións fiscais ou contables, deban levar os contribuíntes do imposto sobre determinados servizos dixitais poderán ser utilizados para os efectos do cumprimento da obrigaón rexistral a que se refire o presente artigo, sempre que se axusten aos requisitos que se establecen neste real decreto.

Artigo 4. *Contido da memoria descritiva do imposto sobre determinados servizos dixitais.*

A memoria descritiva conterá os procesos, métodos, algoritmos e tecnoloxías empregados para:

a) Analizar a suxeición ao imposto dos servizos dixitais suxeitos a que se refire o artigo 4.5 da Lei do imposto, así como a non suxeición dos servizos recollidos no artigo 6 da devandita lei.

b) Localizar a realización da prestación de cada tipo de servizo e a súa atribución ao territorio de aplicación do imposto, tendo en conta que a localización para cada prestación será a que se corresponda coa do dispositivo no cal:

1.º Apareza a publicidade cando se presta o servizo de publicidade en liña.

2.º Se conclúa a operación subxacente cando se prestan servizos de intermediación en liña con facilitación de entregas de bens ou prestacións de servizos.

3.º Se abriu a conta coa cal se accede á interface dixital nos demais servizos de intermediación en liña.

4.º Se xerou o dato transmitido, no caso de servizos de transmisión de datos.

- c) Calcular os ingresos correspondentes a cada prestación de servizo suxeita ao imposto.
- d) Identificar os ficheiros, programas e aplicacións empregados nos procesos anteriores para cada período de liquidación.

Artigo 5. *Sistemas, mecanismos ou acordos para a localización dos dispositivos dos usuarios no territorio de aplicación do imposto.*

1. Os contribuíntes deberán establecer sistemas ou mecanismos internos que lles permitan localizar os dispositivos dos usuarios en territorio español.
2. Así mesmo, os contribuíntes poderán acordar con terceiros a prestación do servizo de localización dos dispositivos dos usuarios en territorio español; nese caso, serán estes terceiros os que dispoñerán dos sistemas ou mecanismos de localización.
3. Os sistemas e mecanismos de localización deberán captar o enderezo IP dos dispositivos. Con todo, naqueles casos nos cales a localización do usuario non se leve a cabo a través do enderezo IP do dispositivo ou nos cales o dito dato se utilice xunto con outros, os sistemas ou mecanismos deberán captar todos os datos utilizados para a localización.
4. A información obtida polos sistemas e mecanismos de localización deberá conservarse durante o prazo de prescrición do imposto.

Disposición derradeira primeira. *Modificación do Regulamento xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo.*

O Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, queda modificado como segue:

Un. *Modifícase o punto 2 do artigo 3, que queda redactado da seguinte forma:*

«2. O Censo de empresarios, profesionais e retedores estará formado polas persoas ou entidades que desenvolvan ou vaian desenvolver en territorio español algunha das actividades ou operacións que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariais ou profesionais. Entenderase por tales aquelas cuxa realización confira a condición de empresario ou profesional, incluídas as agrícolas, forestais, gandeiras ou pesqueiras.

Non se incluírán no Censo de empresarios, profesionais e retedores aqueles que efectúen exclusivamente arrendamentos de inmobles exentos do imposto sobre o valor engadido, conforme o artigo 20.un.23.º da Lei 37/1992, do 28 de decembro, do imposto sobre o valor engadido, sempre que a súa realización non constitúa o desenvolvemento dunha actividade empresarial de acordo co disposto na normativa reguladora do imposto sobre a renda das persoas físicas. Tampouco se incluírán neste censo aqueles que efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte novos exentas do imposto sobre o valor engadido en virtude do disposto no artigo 25.un e dous da súa lei reguladora, e adquisicións intracomunitarias de bens exentas en virtude do disposto no artigo 26.tres da mesma lei.

b) Aboamento de rendas suxeitas a retención ou ingreso á conta.

c) Adquisicións intracomunitarias de bens suxeitas ao imposto sobre o valor engadido efectuadas por quen non actúe como empresario ou profesional.

Tamén se integrarán neste censo as persoas ou entidades non residentes en España de acordo co disposto no artigo 6 do texto refundido da Lei do imposto sobre a renda de non residentes, aprobado polo Real decreto legislativo 5/2004, do 5 de marzo, que operen en territorio español mediante establecemento permanente ou satisfagan no dito territorio rendas suxeitas a retención ou ingreso á conta, e as entidades a que se refire a alínea c) do artigo 5 da citada lei.

De igual forma, quedarán integradas neste censo as persoas ou entidades non establecidas en territorio español cando sexan contribuíntes do imposto sobre determinados servizos dixitais, así como as persoas ou entidades non establecidas no territorio de aplicación do imposto sobre o valor engadido cando sexan suxeitos pasivos do devandito imposto.

Así mesmo, formarán parte deste censo as persoas ou entidades que non cumpran ningún dos requisitos previstos neste punto pero sexan socios, herdeiros, comuneiros ou partícipes de entidades en réxime de atribución de rendas que desenvolvan actividades empresariais ou profesionais e teñan obrigacións tributarias derivadas da súa condición de membros de tales entidades.

O Censo de empresarios, profesionais e retedores formará parte do Censo de obrigados tributarios.»

Dous. *Modifícase a letra k) e introdúcese unha nova letra u) no número 3 do artigo 9, coa seguinte redacción:*

«k) Optar pola determinación do pagamento fraccionado do imposto sobre sociedades, de acordo coa modalidade prevista no artigo 40.3 da Lei 27/2014, do 27 de novembro, do imposto sobre sociedades.»

«u) Comunicar a condición de contribuínte do imposto sobre determinados servizos dixitais a que se refire o artigo 8 da Lei 4/2020, do 15 de outubro, do imposto sobre determinados servizos dixitais.»

Tres. *Introdúcese unha nova letra i) e modifícanse as letras m) e s) do punto 2 do artigo 10, que quedan redactadas da seguinte forma:*

«i) Comunicar a adquisición ou perda da condición de contribuínte do imposto sobre determinados servizos dixitais a que se refire o artigo 8 da Lei 4/2020, do 15 de outubro, do imposto sobre determinados servizos dixitais.»

«m) Optar ou renunciar á opción para determinar o pagamento fraccionado do imposto sobre sociedades, de acordo coa modalidade prevista no artigo 40.3 da Lei 27/2014, do 27 de novembro, do imposto sobre sociedades.»

«s) Comunicar outros feitos e circunstancias de carácter censual previstos nas normas tributarias ou que determine a persoa titular do Ministerio de Facenda.»

Catro. *Modifícase o punto 1 do artigo 14, que queda redactado da seguinte forma:*

«1. A presentación das declaracións a que se refire esta subsección producirá os efectos propios da presentación das declaracións relativas ao comezo, modificación ou cesamento no exercicio das actividades económicas suxeitas ao imposto sobre o valor engadido e ao imposto sobre determinados servizos dixitais.»

Disposición derradeira segunda. *Título competencial.*

Este real decreto apróbase ao abeiro do disposto no artigo 149.1.14.^a da Constitución española, que atribúe ao Estado a competencia en materia de facenda xeral.

Disposición derradeira terceira. *Entrada en vigor.*

Este real decreto entrará en vigor o día seguinte ao da súa publicación no «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid o 8 de xuño de 2021.

FELIPE R.

A ministra de Facenda,
MARÍA JESÚS MONTERO CADRADO