

21 d'octubre de 2020

Alerta Informativa

Departament Fiscal

El passat 16 d'octubre el Butlletí Oficial de l'Estat publicava les lleis número 4/2020 i 5/2020 per les quals es donava naixement a dos nous impostos: l'Impost sobre Determinats Serveis Digitals, la primera, i l'Impost sobre les transaccions Financeres, la segona. En tots dos casos es tractava de figures impositives llargament anunciades i amb origen en iniciatives internacionals no fructificades

L'Impost sobre Determinats Serveis Digitals neix d'una certa frustració: la incapacitat d'aconseguir un acord internacional que permetés redefinir el concepte d'establiment permanent del Model de conveni de l'OCDE. De tal remodelació hauria d'haver-se derivat una millor distribució entre els Estats de l'Impost de Societats a pagar per les empreses proveïdores de determinats serveis digitals. L'objectiu era clar i va ser batejat com la "taxa Google". Ara bé, frustrat l'acord, una millor regulació internacional de l'Impost de Societats ha estat substituïda ara per la creació a Espanya d'un mer impost indirecte.

L'Impost sobre les transaccions financeres, al qual no li hagués sobrat l'adjectiu *determinades*, és molt més prosaic, tan sols pretén gravar la circulació de la riquesa que s'evidencia en els mercats financers quan aquests produeixen un determinat tipus de transaccions, l'adquisició d'accions de societats cotitzades amb una capitalització borsària mínima.

L'Impost sobre Determinats Serveis

Respecte d'aquest impost, assenyalar els seus aspectes fonamentals, ordenant-los, per raons pràctiques, de major a menor interès:

- Assenyalar, en primer lloc, que aquest és un impost que afecta tan sols entitats jurídiques el volum d'operacions mundial de les quals, individual o en l'àmbit de grup, superi els 750 milions d'euros. Aquesta xifra no és casual, puix que s'ha buscat que coincidís amb el llindar d'informació país per país aplicable en el si de la normativa sobre operacions vinculades. Per tant, les entitats o grups que es trobin per sota d'aquest llindar no es trobaran subjectes al pagament de l'impost.
- Al llindar anterior s'afegeix un segon i addicional llindar "nacional". Si, d'acord amb els criteris de l'impost, els ingressos subjectes a tributació a Espanya no superessin els 3 milions d'euros, tampoc es produiria la subjecció a l'impost.
- L'entrada en vigor d'aquesta disposició també és rellevant. Aquesta no es produirà fins als 3 mesos posteriors a la publicació de la Llei, és a dir el dia 16 de gener de 2021.

- Tal com el seu nom indica, tan sols són objecte de tributació “determinats” serveis digitals. Aquests són:
 - o Els serveis de publicitat en línia.
 - o Els serveis d'intermediació en línia.
 - o Els serveis de transmissió de dades, encara que potser hagués estat més comprensible el terme cessió de dades, és a dir, l'obtenció d'ingressos derivats de la cessió a tercers de les dades dels seus usuaris.
- Queden subjectes a tributació els serveis prestats en tot el territori de l'Estat espanyol, entenent-se com a tals aquells on es localitzava l'usuari quan ha rebut la publicitat, ha tancat transaccions gràcies a la intermediació digital o han estat obtinguts les dades objecte de cessió. A ningú se li escapa que aquest és un dels elements de major complexitat.
- En haver estat configurat com un impost indirecte, la seva meritació es produeix operació a operació, sent objecte de declaració per agrupació dels fets imposables la meritació dels quals s'acumula en un determinat període de liquidació. Aquest s'estableix amb periodicitat trimestral.
- La base imposable de l'impost és l'import dels ingressos obtinguts per la prestació dels serveis digitals localitzats en territori espanyol, d'acord amb els criteris de l'impost. La determinació d'aquesta magnitud exigeix d'un esforç addicional, atès que els ingressos normalment estaran referits a prestacions de serveis amb destinataris situats tant dins com fora del territori espanyol, per la qual cosa s'estableixen regles de tres *ad hoc* que permeten separar la part “espanyola” dins del servei prestat.
- El tipus impositiu és el 3%.
- Per a la presentació de les declaracions, si els contribuents no es troben establerts a la Unió Europea, hauran de designar un representant fiscal a Espanya.
- Les inevitables qüestions transitòries:
 - o Si l'impost entra en vigor el dia 16 de gener de 2021, a quin moment es referiran els llistats de 750 M i de 3 M? Els 750 M seran els de l'any 2020 i els 3M hauran de calcular-se (DT Única) des de l'entrada en vigor, 16/01/2021, fins a la finalització de cadascun dels trimestres naturals, elevat el resultat a l'any natural.
 - o La sorprenent Disposició Final Quarta de la Llei regula l'últim dia del termini (el 20/12/2020) de les declaracions del segon i tercer trimestre de 2020. O es tracta d'un error, o aquesta disposició no gaudeix d'excessiva base legal, puix que es tractaria de l'obligació d'ingressar quotes tributàries corresponents a prestacions de serveis realitzades en moments anteriors a l'entrada en vigor de la Llei. Caldrà esperar al desenvolupament reglamentari o a la simple correcció d'errors del BOE.
- Finalment, alguns comentaris addicionals:
 - o La Llei calla respecte de la possibilitat dels contribuents de repercutir l'impost. Ni s'estableix el seu dret/obligació a fer-ho, ni l'impedeix.

- Si l'impost que grava els serveis és repercutit expressament i el seu prestador també és contribuent al mateix temps de l'IVA, aquest haurà d'incloure el primer en la base imposable de l'IVA. De la mateixa manera, i això sí que pot afectar molts contribuents de l'IVA que ho siguin per aplicació de la regla d'inversió del subjecte passiu, si el contribuent de l'impost decideix repercutir-lo expressament, el seu destinatari haurà d'incloure el seu import en la base de l'IVA.

Impost sobre Transaccions Financeres

Tal com dèiem, ens trobem de nou davant un impost indirecte, encara que en aquest cas el mateix no és producte de la frustració per la impossibilitat d'articular adequadament un impost directe. Senzillament, s'ataca una capacitat contributiva ja existent.

L'exempció en l'IVA de les transmissions de valors obre la possibilitat a la seva subjecció per un impost indirecte especial, equivalent al que va succeir en 1996 amb *l'Impost sobre les Primes d'Assegurances*.

Són els seus elements essencials:

- Tan sols són objectes de gravamen les adquisicions d'accions que compleixin una triple condició:
 - Hagin estat emeses per societats de nacionalitat espanyola.
 - La societat tingui les seves accions admeses a negociació en un mercat espanyol, europeu o en un mercat equivalent d'un tercer país.
 - El de capitalització borsària de la societat sigui, a 1 de desembre de l'any anterior a l'adquisició, superior a 1.000 milions d'euros. Per a major seguretat, l'AEAT publicarà cada any la relació de societats que compleixen aquesta última condició.
- El capítol d'exempcions és prolix, mereixent ser destacades:
 - L'exempció en l'adquisició d'accions emeses en el mercat primari, és a dir l'adquisició d'accions acabades d'emetre. Això és extensible als certificats de dipòsit.
 - Les accions adquirides a conseqüència de l'execució d'una OPA.
 - Adquisició d'accions derivades de transaccions entre entitats d'un mateix grup.
 - Adquisició d'accions efectuades en el sí d'una operació a la qual resulti d'aplicació el Règim Especial de Fusions (Capítol VII del Títol VII de la Llei de l'Impost de societats).
 - Adquisicions en autocartera.
 - Adquisicions en execució d'un pla de compra d'accions pels empleats.
 - Altres adquisicions regulades per la Llei que pretenen evitar duplicitats o el sotmetiment a gravamen d'operacions instrumentals entre els intermediaris financers.
- El contribuent de l'impost és l'adquirent, encara que tan sols serà subjecte passiu de l'impost i, per tant, obligat al seu pagament a la Hisenda Pública, quan es tracti d'una empresa de serveis d'inversió o d'una entitat de crèdit que actuï en nom propi. En un altre cas, l'adquirent pot resultar el seu responsable solidari, si, havent de proporcionar informació necessària per a liquidar l'impost al subjecte passiu, li hagués proporcionat informació inexacta o errònia.

La Llei defineix diferents supòsits de subjecte passiu substitut del contribuent:

- Si la transacció es produeix en el sí d'un centre de negociació, serà subjecte passiu el membre del mercat que executi l'adquisició. Si són diversos els intervinents, aquell que es trobi més pròxim a l'adquirent.

- Si es produeix en l'àmbit de l'activitat d'un internalitzador sistemàtic, el subjecte passiu serà el propi internalitzador sistemàtic.
- Si l'operació es realitza al marge dels dos àmbits anteriors, serà subjecte passiu l'intermediari financer que rebí l'ordre d'adquirir les accions.
- Si no es produís cap de les circumstàncies anteriors, serà subjecte passiu el dipositari.

La Base Imposable és l'import de la contraprestació abonada per l'adquirent per a l'adquisició de les accions, sense incloure les despeses de la transacció. Així mateix, s'estableixen normes especials per a determinats supòsits especials com ara les operacions de trading realitzades en un mateix dia.

- El tipus impositiu és el 0,2%.
- La declaració serà presentada a través d'un dipositari central de valors establert en territori espanyol. El període de liquidació serà mensual.
- L'entrada en vigor d'aquesta disposició es produirà 3 mesos després de la seva publicació, és a dir el dia 16 de gener de 2021.
- Com a element transitori, per a les adquisicions d'accions produïdes a partir de l'entrada en vigor, el llindar de capitalització borsària de 1.000 M€ es referirà a l'any 2020. L'AEAT publicarà la relació de societats afectades

CONCLUSIÓ

Les normes anteriors afectaran un gran nombre de persones, puix que sent impostos indirectes que graven determinades operacions, acabaran repercutint en els costos d'adquisició dels serveis i valors afectats, bé sigui per repercussió expressa o per mitjà de la seva inclusió en el preu de les transaccions. En el cas de *l'Impost sobre determinats serveis digitals*, a més, això molt probablement suposarà un major import de l'IVA a repercutir.

Ara bé, dit l'anterior, seran pocs els contribuents directament afectats per l'obligació tributària, bé perquè aquesta recau sobre entitats de gran dimensió i, per això, reduït número, bé perquè afecti exclusivament a determinats intermediaris financers.