

21 de octubre de 2020

Alerta Informativa

Departamento Fiscal

El pasado 16 de octubre el Boletín Oficial del Estado publicaba las leyes número 4/2020 y 5/2020 por las que se daba nacimiento a dos nuevos impuestos: el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, la primera, y el Impuesto sobre las transacciones Financieras, la segunda. En ambos casos se trataba de figuras impositivas largamente anunciadas y con origen en iniciativas internacionales no fructificadas.

El *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* nace de una cierta frustración: la incapacidad de alcanzar un acuerdo internacional que permitiera redefinir el concepto de *establecimiento permanente* del Modelo de convenio de la OCDE. De tal remodelación debería haberse derivado una mejor distribución entre los Estados del Impuesto sobre Sociedades a pagar por las empresas proveedoras de determinados servicios digitales. El objetivo era claro y fue bautizado como la “tasa Google”. Ahora bien, frustrado el acuerdo, una mejor regulación internacional del Impuesto sobre Sociedades ha sido sustituida ahora por la creación en España de un mero impuesto indirecto.

El Impuesto sobre las transacciones financieras, al que no le hubiera sobrado el adjetivo *determinadas*, es mucho más prosaico, tan sólo pretende gravar la circulación de la riqueza que se evidencia en los mercados financieros cuando estos producen un determinado tipo de transacciones, la adquisición de acciones de sociedades cotizadas con una capitalización bursátil mínima.

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Respecto de este impuesto, señalar sus aspectos fundamentales, ordenándolos, por razones prácticas, de mayor a menor interés:

- Señalar, en primer lugar, que éste es un impuesto que afecta tan sólo a entidades jurídicas cuyo volumen de operaciones mundial, individual o a nivel de grupo, supere los 750 millones de euros. Esta cifra no es casual, por cuanto se ha buscado que coincidiera con el umbral de información país por país aplicable en el seno de la normativa sobre operaciones vinculadas. Por tanto, las entidades o grupos que se hallen por debajo de este umbral no se hallarán sujetas al pago del impuesto.

Al umbral anterior se añade un segundo y adicional umbral “nacional”. Si, de acuerdo con los criterios del impuesto, los ingresos sujetos a tributación en España no superaran los 3 millones de euros, tampoco se produciría la sujeción al impuesto.

- La entrada en vigor de esta disposición también es relevante. Esta no se producirá hasta los 3 meses posteriores a la publicación de la Ley, es decir el día 16 de enero de 2021.
- Tal como su nombre indica, tan sólo son objeto de tributación “determinados” servicios digitales. Estos son:
 - Los servicios de publicidad *on line*.

- Los servicios de intermediación *on line*.
 - Los servicios de transmisión de datos, aunque quizás hubiera sido más entendible el término *cesión* de datos, es decir, la obtención de ingresos derivados de la cesión a terceros de los datos de sus usuarios.
- Quedan sujetos a tributación los servicios prestados en todo el territorio del Estado español, entendiéndose como tales aquellos donde se localizaba el usuario cuando ha recibido la publicidad, ha cerrado transacciones gracias a la intermediación digital o han sido obtenidos los datos objeto de cesión. A nadie se le escapa que éste es uno de los elementos de mayor complejidad.
- Al haber sido configurado como un impuesto indirecto, su devengo se produce operación a operación, siendo objeto de declaración por agrupación de los hechos imponibles cuyo devengo se acumula en un determinado período de liquidación. Este se establece con periodicidad trimestral.
- La base imponible del impuesto es el importe de los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios digitales localizados en territorio español, de acuerdo con los criterios del impuesto. La determinación de esta magnitud exige de un esfuerzo adicional, por cuanto los ingresos normalmente estarán referidos a prestaciones de servicios con destinatarios situados tanto dentro como fuera del territorio español, por lo que se establecen reglas de tres *ad hoc* que permiten separar la parte “española” dentro del servicio prestado.
- El tipo impositivo es el 3%.
- Para la presentación de las declaraciones, si los contribuyentes no se hallan establecidos en la Unión Europea, deberán designar un representante fiscal en España.
- Las inevitables cuestiones transitorias:
- Si el impuesto entra en vigor el día 16 de enero de 2021, ¿a qué momento se referirán los umbrales de 750 M y de 3 M? Los 750 M serán los del año 2020 y los 3M deberán calcularse (DT Única) desde la entrada en vigor, 16/01/2021, hasta la finalización de cada uno de los trimestres naturales, elevando el resultado al año natural.
 - La sorprendente Disposición Final Cuarta de la Ley regula el último día del plazo (el 20/12/2020) de las declaraciones del segundo y tercer trimestre de 2020. O se trata de un error, o esta disposición no goza de excesiva base legal, por cuanto se trataría de la obligación de ingresar cuotas tributarias correspondientes a prestaciones de servicios realizadas en momentos anteriores a la entrada en vigor de la Ley. Habrá que esperar al desarrollo reglamentario o a la simple corrección de errores del BOE.
- Finalmente, algunos comentarios adicionales:
- La Ley calla respecto de la posibilidad de los contribuyentes de repercutir el impuesto. Ni se establece su derecho/obligación a hacerlo, ni se impide.
 - Si el impuesto que grava los servicios es repercutido expresamente y su prestador también es contribuyente al mismo tiempo del IVA, éste deberá incluir el primero en la base imponible del IVA. Del mismo modo, y esto sí puede afectar a muchos contribuyentes del IVA que lo sean

por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, si el contribuyente del impuesto decide repercutirlo, su destinatario deberá incluir su importe en la base del IVA.

Impuesto sobre Transacciones Financieras

Tal como decíamos, nos hallamos de nuevo ante un impuesto indirecto, aunque en este caso el mismo no es producto de la frustración por la imposibilidad de articular adecuadamente un impuesto directo. Sencillamente, se ataca una capacidad contributiva ya existente.

La exención en el IVA de las transmisiones de valores abre la posibilidad a su sujeción por un impuesto indirecto especial, equivalente a lo que sucedió en 1996 con el *Impuesto sobre las Primas de Seguros*.

Son sus elementos esenciales:

- Tan sólo son objeto de gravamen las adquisiciones de acciones que cumplan una triple condición:
 - o Hayan sido emitidas por sociedades de nacionalidad española.
 - o La sociedad tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado español, europeo o en un mercado equivalente de un tercer país.
 - o El valor de capitalización bursátil de la sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1.000 millones de euros. Para mayor seguridad, la AEAT publicará cada año la relación de sociedades que cumplen esta última condición.
- El capítulo de exenciones es prolijo, mereciendo ser destacadas:
 - o La exención en la adquisición de acciones emitidas en el mercado primario, es decir la adquisición de acciones acabadas de emitir. Ello es extensible a los certificados de depósito.
 - o Las acciones adquiridas como consecuencia de la ejecución de una OPA.
 - o Adquisición de acciones derivadas de transacciones entre entidades de un mismo grupo.
 - o Adquisición de acciones efectuadas en el seno de una operación a la que resulte de aplicación el Régimen Especial de Fusiones (Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
 - o Adquisiciones en autocartera.
 - o Adquisiciones en ejecución de un plan de compra de acciones por los empleados.
 - o Otras adquisiciones reguladas por la Ley que pretenden evitar duplicidades o el sometimiento a gravamen de operaciones instrumentales entre los intermediarios financieros.
- El contribuyente del impuesto es el adquirente, aunque tan sólo será sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, obligado a su pago a la Hacienda Pública, cuando se trate de una empresa de servicios de inversión o de una entidad de crédito que actúe en nombre propio. En otro caso, el adquirente puede resultar su responsable solidario, si, debiendo proporcionar información necesaria para liquidar el impuesto al sujeto pasivo, le hubiera proporcionado información inexacta o errónea.

La Ley define diferentes supuestos de sujeto pasivo sustituto del contribuyente:

- o Si la transacción se produce en el seno de un centro de negociación, será sujeto pasivo el miembro del mercado que ejecute la adquisición. Si son varios los intervinientes, aquél que se halle más próximo al adquirente.
- o Si se produce en el ámbito de la actividad de un internalizador sistemático, el sujeto pasivo será el propio internalizador sistemático.

- Si la operación se realiza al margen de los dos ámbitos anteriores, será sujeto pasivo el intermediario financiero que reciba la orden de adquirir las acciones.
 - Si no se produjera ninguna de las circunstancias anteriores, será sujeto pasivo el depositario.
- La base imponible es el importe de la contraprestación abonada por el adquirente para la adquisición de las acciones, sin incluir los gastos de la transacción. Asimismo, se establecen normas especiales para determinados supuestos especiales.
- El tipo impositivo es el 0,2%.
- La declaración será presentada a través de un depositario central de valores establecido en territorio español. El período de liquidación será mensual.
- La entrada en vigor de esta disposición se producirá a los 3 meses de su publicación, es decir el día 16 de enero de 2021.
- Como elemento transitorio, para las adquisiciones de acciones producidas a partir de la entrada en vigor, el umbral de capitalización bursátil de 1.000 M€ se referirá al año 2020. La AEAT publicará la relación de sociedades afectadas.

CONCLUSIÓN

Las normas anteriores afectarán a un gran número de personas, por cuanto siendo impuestos indirectos que gravan determinadas operaciones, acabarán repercutiendo en los costes de adquisición de los servicios y valores afectados, bien sea por repercusión expresa o por medio de su inclusión en el precio de las transacciones. En el caso del *Impuesto sobre determinados servicios digitales*, además, ello muy probablemente supondrá un mayor importe del IVA a repercutir.

Ahora bien, dicho lo anterior, serán pocos los contribuyentes directamente afectados por la obligación tributaria, bien porque esta recae sobre entidades de gran dimensión y, por ello, reducido número, bien porque afecte exclusivamente a determinados intermediarios financieros.