

# **Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.**

Vigencia desde: 10-06-2021

La Ley 4/2020, de 15 de octubre del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, ha abordado la necesidad de la revisión de la fiscalidad de las nuevas maneras de hacer negocios surgidas del proceso de digitalización de la economía, basadas en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, incluso transfronterizas, con escasa o nula presencia física, en la importancia de los activos intangibles, y en el valor de los datos y las contribuciones de los usuarios finales a la creación de valor. Todo ello provoca una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan.

La Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales aprueba un nuevo impuesto cuyo objeto son las prestaciones de determinados servicios digitales. En concreto, se trata de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.

Las normas contenidas en este real decreto encuentran habilitación tanto en las remisiones específicas que la propia ley efectúa, como en la habilitación general contenida en la disposición final segunda de la Ley 4/2020, y se dictan al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

Este real decreto se estructura en cinco artículos y tres disposiciones finales.

El artículo 1 desarrolla el artículo 7 de la ley, relativo al lugar de realización del hecho imponible, en el que se dispone que las prestaciones de servicios digitales se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el usuario se encuentre en el mismo, estableciéndose una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos, siendo ese lugar, el de su localización. En el apartado 4 de dicho artículo 7 se señala que se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP del mismo, salvo

que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización. Pues bien, con la finalidad de concretar dicho lugar, se establece en el artículo 1 del real decreto que el lugar de localización del dispositivo vendrá dado por todos los detalles de la dirección que use la tecnología de geolocalización empleada. Asimismo, se enumeran algunos de los medios de prueba que podrán utilizarse para demostrar que el lugar de localización es diferente al que indica la dirección IP.

En los artículos 2 a 4 del real decreto se desarrollan las obligaciones formales previstas en la Ley 4/2020, en virtud de las cuales los contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales estarán obligados a llevar, conservar y poner a disposición de la Administración Tributaria, por cada período de liquidación, un registro de operaciones sujetas al impuesto, así como una memoria descriptiva.

En la memoria se deberán describir los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas para analizar la sujeción al Impuesto de los servicios digitales prestados, localizar la prestación de cada servicio y su atribución al territorio de aplicación del impuesto, calcular los ingresos de las operaciones sujetas e identificar los ficheros, aplicaciones y programas empleados en tales procesos.

En el artículo 5 se detalla el alcance de la obligación formal de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto, prevista en el artículo 13.1.h) de la Ley 4/2020. La finalidad es dar una orientación al contribuyente, pero a su vez permitir que utilicen los sistemas, mecanismos o acuerdos que estén a su disposición o los que la tecnología les permita utilizar en el futuro.

En la disposición final primera del real decreto se efectúan las modificaciones pertinentes en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Así, se modifican diversos preceptos del citado Reglamento General, por cuanto que la obligación formal del artículo 13.1.a) de la Ley 4/2020 debe cumplirse a través de las declaraciones de alta, modificación y cese del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, a la que estaría obligado en todo caso el contribuyente por su condición de empresario. Además, se considera necesario que el Censo identifique a los contribuyentes de este impuesto, y, por tanto, que se recoja de manera expresa, dentro de los datos a comunicar, la condición de contribuyente del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o los cambios que se produzcan en la situación tributaria relacionada con el impuesto.

En la disposición final segunda del real decreto se hace referencia al título competencial en virtud del cual se dicta.

En la disposición final tercera del real decreto se establece su entrada en vigor el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Este real decreto, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se ha elaborado con adecuación a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Así, se cumple con los principios de necesidad y eficacia, por cuanto la regulación de desarrollo de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales contenida en el real decreto es de carácter imprescindible y precisa de su incorporación al ordenamiento jurídico a través de una norma de rango reglamentario.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, al contener la regulación necesaria para la consecución de los objetivos que se pretenden con el real decreto.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico nacional y específicamente con la propia Ley del impuesto, generando un marco normativo integrado y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de los diferentes sujetos afectados, sin introducción de cargas administrativas innecesarias. Fundamentalmente, con la aprobación del real decreto se pretende asegurar una aplicación correcta de la ley por los sujetos obligados, incrementando la seguridad jurídica.

Por lo que se refiere a la modificación del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se cumple también con los principios de necesidad y eficacia por cuanto la citada norma, al tener rango reglamentario, precisa para su modificación una norma de igual rango, así como con el principio de proporcionalidad, al contener la regulación necesaria y limitada a la consecución de los objetivos que se pretenden. Por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, se garantiza en todo caso un marco normativo claro, cierto y congruente para los sujetos afectados.

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el «Boletín Oficial del Estado», se ha garantizado la publicación del proyecto, así como de su Memoria del Análisis de Impacto Normativo en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, a efectos de que pudieran ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las obligaciones formales que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar un mínimo control de su actividad por parte de la Administración tributaria.

El proyecto de real decreto ha sido comunicado a la Comisión Europea a los efectos de la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 8 de junio de 2021,

DISPONGO:

### **Artículo 1. Localización de los dispositivos de los usuarios.**

1. A los efectos del artículo 7 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, el lugar de localización del dispositivo viene dado por todos los detalles de la dirección que proporcione la tecnología de geolocalización empleada, entre ellos, en su caso, las coordenadas de latitud y longitud.

El lugar se obtendrá mediante tecnologías de geolocalización que analizan la información obtenida del dispositivo, de la red de conexión a internet en que se encuentre el dispositivo o de una combinación de ambos.

2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 7.4 de la mencionada ley, se presumirá que el dispositivo se encuentra en el lugar que se determine conforme a la geolocalización basada en la dirección IP del mismo o del equipo a través del cual el dispositivo del usuario accede al servicio cuando se encuentra en una determinada red, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de

prueba.

A tales efectos, se podrá utilizar la geolocalización basada en la identificación de redes (WiFi, Ethernet u otras), la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de Posicionamiento Global, GLONASS, Galileo o Beidou) o por medio de información proporcionada por sistemas de comunicaciones inalámbricas terrestres (como las del GSM-Sistema Global de Comunicaciones Móviles- o las de LPWAN), o por balizas (WiFi o Bluetooth), o cualquier otra combinación de tecnologías existentes o futuras.

## **Artículo 2. Registros y memoria descriptiva del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.**

1. Por cada período de liquidación trimestral, los contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales estarán obligados a la llevanza, conservación y puesta a disposición de la Administración tributaria de registros diferenciados por cada tipo de servicio y de una memoria descriptiva. La llevanza de los registros y la memoria descriptiva no está sujeta a un formato determinado.

2. Los contribuyentes deberán aportar a la Administración tributaria los registros y la memoria cuando les sean requeridos.

## **Artículo 3. Contenido de los registros del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.**

1. En los registros a los que se refiere el artículo 2 se harán constar, por cada operación sujeta, los siguientes parámetros:

- a) En el caso de servicios de publicidad en línea:
  - 1.º Los ingresos totales derivados de los servicios de publicidad en línea, cualquiera que sea el lugar en que se hayan obtenido, con identificación del cliente.
  - 2.º El número de veces que aparece la publicidad en dispositivos que se encuentran en el territorio de aplicación del impuesto.
  - 3.º El número total de veces que aparece dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.
- b) En el caso de servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios:
  - 1.º Los ingresos totales derivados de los servicios de intermediación en línea, cualquiera que sea el lugar en que se hayan obtenido, con identificación del cliente.
  - 2.º El número de usuarios cuyos dispositivos se encuentren situados en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de la conclusión de la operación subyacente.
  - 3.º El número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.
- c) En el caso de los demás servicios de intermediación en línea:
  - 1.º Los ingresos totales derivados directamente de los usuarios cuyas cuentas de acceso a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto, con identificación del cliente.
  - 2.º El número de cuentas abiertas durante el periodo de liquidación por usuarios cuyos dispositivos estuvieran situados en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de su apertura.

- d) En el caso de servicios de transmisión de datos:
  - 1.º Los ingresos totales derivados de los servicios de transmisión de datos, cualquiera que sea el lugar en que se hayan obtenido, con identificación del cliente.
  - 2.º El número de usuarios que hayan generado dichos datos cuyos dispositivos estuvieran situados en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de la generación de los mismos.
  - 3.º El número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estuvieran situados en el momento de la recopilación de dichos datos.

2. Los clientes se identificarán por nombre y apellidos, razón social o denominación completa y, si está disponible, el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal.

3. Las operaciones que hayan de ser objeto de registro conforme al apartado 1 de este artículo deberán hallarse anotadas en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

4. Los libros o registros que, en cumplimiento de otras obligaciones fiscales o contables, deban llevar los contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales podrán ser utilizados a efectos del cumplimiento de la obligación registral a la que se refiere el presente artículo, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este real decreto.

#### **Artículo 4. Contenido de la memoria descriptiva del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.**

La memoria descriptiva contendrá los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas para:

a) Analizar la sujeción al impuesto de los servicios digitales sujetos a que se refiere el artículo 4.5 de la Ley del Impuesto, así como la no sujeción de los servicios recogidos en el artículo 6 de dicha ley.

b) Localizar la realización de la prestación de cada tipo de servicio y su atribución al territorio de aplicación del impuesto, teniendo en cuenta que la localización para cada prestación será la que se corresponda con la del dispositivo en el que:

- 1.º Aparezca la publicidad cuando se presta el servicio de publicidad en línea.
- 2.º Se concluya la operación subyacente cuando se prestan servicios de intermediación en línea con facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- 3.º Se haya abierto la cuenta con la que se accede al interfaz digital en los demás servicios de intermediación en línea.
- 4.º Se haya generado el dato transmitido, en el caso de servicios de transmisión de datos.

c) Calcular los ingresos correspondientes a cada prestación de servicio sujeta al impuesto.

d) Identificar los ficheros, programas y aplicaciones empleados en los procesos anteriores para cada periodo de liquidación.

#### **Artículo 5. Sistemas, mecanismos o acuerdos para la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.**

1. Los contribuyentes deberán establecer sistemas o mecanismos internos que les permitan localizar los dispositivos de los usuarios en territorio español.

2. Asimismo, los contribuyentes podrán acordar con terceros la prestación del servicio de localización de los dispositivos de los usuarios en territorio español, en cuyo caso serán estos terceros quienes dispondrán de los sistemas o mecanismos de localización.
3. Los sistemas y mecanismos de localización deberán captar la dirección IP de los dispositivos. No obstante, en aquellos casos en los que la localización del usuario no se lleve a cabo a través de la dirección IP del dispositivo o en los que dicho dato se utilice junto con otros, los sistemas o mecanismos deberán captar todos los datos utilizados para la localización.
4. La información obtenida por los sistemas y mecanismos de localización deberá conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto.

## **Disposiciones finales**

### **Disposición final primera. Modificación del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.**

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, queda modificado como sigue:

Uno. Se modifica el apartado 2 del artículo 3, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

No se incluirán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.uno y dos de su ley reguladora, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.tres de la misma ley.

b) Abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

c) Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales.

También se integrarán en este censo las personas o entidades no residentes en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado

por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, y las entidades a las que se refiere el párrafo c) del artículo 5 de la citada ley.

De igual forma, quedarán integradas en este censo las personas o entidades no establecidas en territorio español cuando sean contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, así como las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sean sujetos pasivos de dicho impuesto.

Asimismo, formarán parte de este censo las personas o entidades que no cumplan ninguno de los requisitos previstos en este apartado pero sean socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de su condición de miembros de tales entidades.

El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios.»

Dos. Se modifica la letra k) y se introduce una nueva letra u) en el apartado 3 del artículo 9, con la siguiente redacción:

«k) Optar por la determinación del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la modalidad prevista en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.»

«u) Comunicar la condición de contribuyente del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales a que se refiere el artículo 8 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.»

Tres. Se introduce una nueva letra i) y se modifican las letras m) y s) del apartado 2 del artículo 10, que quedan redactadas de la siguiente forma:

«i) Comunicar la adquisición o pérdida de la condición de contribuyente del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales a que se refiere el artículo 8 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.»

«m) Optar o renunciar a la opción para determinar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la modalidad prevista en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.»

«s) Comunicar otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en las normas tributarias o que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda.»

Cuatro. Se modifica el apartado 1 del artículo 14, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. La presentación de las declaraciones a que se refiere esta subsección producirá los efectos propios de la presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese en el ejercicio de las actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.»

**Disposición final segunda. Título competencial.**

Este real decreto se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

**Disposición final tercera. Entrada en vigor.**

Este real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid, el 8 de junio de 2021.

FELIPE R.

La Ministra de Hacienda,

MARÍA JESÚS MONTERO CUADRADO