

EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA: ANÁLISIS DE UNA MEDIDA UNILATERAL Y TRANSITORIA Y DE SUS ASPECTOS CONTROVERTIDOS

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

Asociado Principal del Área de Fiscal del Despacho Cuatrecasas

RESUMEN

La digitalización de la economía ha puesto de manifiesto la necesidad de adaptar la normativa y los sistemas tributarios tradicionales, los cuales se basan en la presencia física de los contribuyentes. Esta necesidad ha sido detectada por parte de los organismos internacionales, que llevan tiempo abordando el problema y planteando posibles medidas y soluciones. Si bien es cierto que, ante un problema de naturaleza global, debe alcanzarse una solución consensuada a nivel mundial, la demora en el tiempo a la hora de conseguir los consensos y tomar e implantar las medidas necesarias a nivel internacional ha provocado la adopción de medidas unilaterales por parte de los Estados que buscan mantener el nivel de recaudación tributaria.

Una de estas medidas unilaterales es el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDi) adoptado por parte del Gobierno de España, conocido coloquialmente como la Tasa Google. En el presente artículo se analizará el contexto en el que nace este impuesto, sus principales elementos y características y los aspectos más controvertidos que se plantean en torno a la regulación nacional de este tributo, actualmente en tramitación parlamentaria.

Palabras clave: Impuesto, norma tributaria, Proyecto de Ley, Impuesto sobre Servicios digitales, «Tasa Google», economía digital.

DRAFT BILL ON DIGITAL SERVICES TAX IN SPAIN: ANALYSIS OF A UNILATERAL AND TRANSITIONAL MEASURE AND ITS CONTROVERSIAL ISSUES

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

Principal Associate in the Tax Department of Cuatrecasas Law Firm

ABSTRACT

Digitalization of economy has highlighted the need to adapt traditional regulations and tax systems, which are currently based on the physical presence of taxpayers. This need has been detected by international bodies which have been dealing with the problem for some time and raising possible measures and solutions.

Since we are facing a problem with a global scope, a consensual solution must be reached internationally. However, the delay in achieving consensus as well as in adopting and implementing the necessary measures internationally has led the states to adopt unilateral measures in order to maintain the level of tax collection.

One of these measures is the Draft Bill on Digital Services Tax (DST) adopted by the Spanish Government, colloquially known as the Google Tax. This article analyzes the context in which this tax is born, its main elements and characteristics and the most controversial issues that arise regarding the national regulation of this tax, which is currently in parliamentary process of approval.

Keywords: tax, tax regulations, draft Bill, digital services tax, «Google Tax», digital economy.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN: NORMAS TRIBUTARIAS ANALÓGICAS EN UN MUNDO DIGITAL.—II. PROCESO DE REVISIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL: LOS TRABAJOS DE LA OCDE Y LA UNIÓN EUROPEA (UE) Y LAS MEDIDAS UNILATERALES. 1. OCDE. 2. UE. 3. La Propuesta Inicial de Directiva como referente para el IDSDi español. 4. Medidas unilaterales en otras jurisdicciones. 4.1. Medidas adoptadas por Estados Miembros de la UE. 4.2. Medidas adoptados por terceros estados.—II. EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA. 1. Estado actual de tramitación. 2. Dos características fundamentales del IDSDi de entrada. 3. Naturaleza, objeto y territorio de aplicación del impuesto. 4. Hecho imponible. 5. Supuestos de no sujeción. 5.1. Supuestos de no sujeción incluidos en el artículo 6 del PLIDSDi. 5.2. Supuestos de no sujeción no incluidos en el artículo 6 del PLIDSDi. 6. Lugar de realización del hecho imponible. 7. Contribuyente. 8. Base imponible. 9. Otros elementos del impuesto: Tipo impositivo, cuota tributaria, gestión del impuesto, obligaciones formales e infracciones y sanciones. 10. Primera aplicación temporal: Liquidación 2020 (Disposición Final Cuarta del PLIDSDi).—IV. COMENTARIOS CRÍTICOS: ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL ISD. 1. Naturaleza del impuesto: ¿Es realmente un impuesto indirecto? 2. Compatibilidad con los CDI: ¿Queda el IDSDi fuera de su ámbito de aplicación? 3. Riesgo de doble o múltiple imposición. 4. Posible vulneración del principio de generalidad y proporcionalidad. 5. Aspectos controvertidos en relación con las reglas de localización. 6. Determinación de la base imponible. 7. ¿Merece la pena este impuesto en términos económicos? Previsiones de recaudación en contraposición con la pérdida de competitividad de España. 8. ¿Es el momento para tramitarlo?—BIBLIOGRAFÍA.—ANEXOS.

I. INTRODUCCIÓN: NORMAS TRIBUTARIAS ANALÓGICAS EN UN MUNDO DIGITAL

La digitalización de la economía es un proceso imparable que ha adquirido gran transcendencia en la actualidad. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante «OCDE»)¹ definía inicialmente la economía digital como *«el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y comunicación (TIC), constituida por nuevos modelos de negocio, basados en la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia monopolio y la volatilidad»*².

Este proceso de digitalización ha generado la aparición de nuevos modelos de negocio³ que reúnen tres características fundamentales:

(i) Tienen la capacidad de desarrollar actividades empresariales a distancia, esto es, sin la necesidad de contar con la presencia física del proveedor del producto o del servicio en el mercado donde reside el cliente.

¹ Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), presentado por la OCDE en 2015, bajo el título *«Addressing the tax challenges of the digital economy»*:

<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

² Sin embargo, como veremos más adelante, ya desde 2015 la propia OCDE aprecia la dificultad de delimitar con precisión el concreto de economía digital, en la medida en que la economía en su conjunto se ha digitalizado, no siendo posible identificar un parte de economía considerada como digital, sino que la economía en su totalidad se ha digitalizado en mayor o menor medida. Como se verá, esto ha ido afectando a las propuestas internacionales, siendo la organización de la propuestas de la OCDE en dos pilares uno de los máximos exponentes.

³ Entre los que cabe destacar el comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea.

(ii) Están basados en la utilización de activos intangibles, los cuales tienen un papel fundamental y son fácilmente deslocalizables.

(iii) Son modelos de negocio en el que los datos de los usuarios adquieren una importancia trascendental, así como la participación y contribuciones de los usuarios a la hora de crear valor.

Con estas características, los nuevos modelos de negocio de la economía digital permiten que empresas multinacionales desarrollen su actividad y obtengan beneficios en territorios en los que no se localizan físicamente.

Ello afecta en gran medida a las reglas y principios tradicionales de la fiscalidad internacional (concepto de nexo y reglas de atribución de beneficios) originalmente diseñados y basados en la importancia de la presencia física del contribuyente. En este sentido, poco a poco se ha ido detectando que las normas y los sistemas tributarios tradicionales no resultan apropiados para someter a imposición a modelos de negocio digitales donde existe una evidente desconexión entre el lugar en el que se genera el valor (muchas veces generado por el uso de los datos o por los propios usuarios) y el lugar donde las empresas se localizan físicamente. Nos encontramos, en definitiva, con normas analógicas que tienen que hacer frente a modelos de negocio de un mundo digital.

Resulta necesario, por tanto, llevar a cabo una revisión de estas normas internacionales de tributación, necesidad que ha sido ya apreciada por parte de los organismos internacionales, los cuales, como veremos, llevan tiempo analizando, debatiendo y proponiendo distintos enfoques y soluciones. Es en este contexto en el que aparece la figura del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante «**IDSDi**») en España, un impuesto unilateral, cuya normativa interna se encuentra actualmente en tramitación y que, tal y como analizaremos a lo largo del presente artículo, tiene carácter transitorio a la espera de que se alcance una solución consensuada internacionalmente.

II. PROCESO DE REVISIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL: LOS TRABAJOS DE LA OCDE Y LA UNIÓN EUROPEA (UE) Y LAS MEDIDAS UNILATERALES

Dado que la necesidad de revisar y adaptar la normativa y sistemas tributarios tradicionales a la realidad de la economía digital constituye un problema de ámbito global, la solución debe alcanzarse de forma consensuada y coordinada a nivel internacional. Por este motivo, el papel de los organismos internacionales en este ámbito adquiere una especial relevancia.

En este sentido, cabe destacar los trabajos que llevan tiempo desarrollándose tanto en sede de la OCDE como en el ámbito de la Unión Europea (en adelante

«UE»), los cuales pasamos a describir a continuación. Las medidas propuestas en estas organizaciones no sólo definen el contexto en el que surge el actual Proyecto del IDSDi, sino que van a condicionar también su futuro, dado su carácter de medida provisional.

1. OCDE

En el ejercicio 2013, la OCDE inicia el denominado Plan BEPS (*Base Erosion And Profit Shifting*) con el objetivo de encontrar soluciones en la lucha contra la planificación fiscal de las compañías multinacionales para minorar artificialmente las bases imponibles y trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación.

Dentro de las medidas en la que se estructuraba dicho Plan, la Acción 1 se centra en analizar y abordar de forma directa los retos planteados por la economía digital en materia de imposición, designando a estos efectos un grupo de trabajo específico. Con respecto a esta primera acción cabe destacar los siguientes hitos:

(i) Informe final de BEPS de la acción 1 del ejercicio 2015 «Afrontar los desafíos fiscales de la Economía Digital»⁴: En este primer informe se exponen, desde un punto de vista teórico, los desafíos existentes en materia de economía digital y las posibles medidas de impacto para su tratamiento. Siguiendo a QUINTANA FERRER⁵ el contenido de este informe puede sintetizarse en dos conclusiones principales:

a) Una primera conclusión genérica, y es que no es posible delimitar con precisión la economía digital, en la medida en que tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto. Asimismo, el Informe pone de manifiesto que la digitalización facilita la práctica de esquemas: (i) que tienden a minorar las bases imponibles; (ii) dificultan la determinación de la jurisdicción donde se crea el valor y (iii) facilitan la reubicación de las funciones comerciales hacia territorios de baja tributación.

b) Una segunda conclusión, y es que para tratar los desafíos fiscales que plantea la economía digital existen diversas opciones tanto en el ámbito de la fiscalidad directa como a través de las figuras tributarias indirectas. En lo que se refiere a la imposición directa, este informe identifica tres posibles medidas para gravar la economía digital⁶, cuyo objetivo común es expandir la base imponible

⁴ Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), presentado por la OCDE en 2015, bajo el título «*Addressing the tax challenges of the digital economy*»:

<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

⁵ QUINTANA FERRER, E.; «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, pág. 165. ISSN: 1696-0173.

⁶ QUINTANA FERRER, E.; op. cit., pág. 166; identifica una cuarta alternativa que consiste en la

de las empresas en aquellos países donde se ubican los usuarios de los bienes y servicios ofrecidos por la misma, a través de una concepción más amplia de la vinculación de las empresas con Estado del mercado. Estas tres medidas son las siguientes:

— Aplicación alternativa del concepto de establecimiento permanente (en lo sucesivo «EP») en base a la presencia digital significativa (lo que coloquialmente se ha denominado como introducción de un EP virtual): Esta alternativa consiste en introducir un nuevo nexo en el concepto de EP basado en el concepto de presencia digital significativa. Dicho concepto puede definirse en función de diferentes parámetros, como pueden ser la localización en dicho territorio de la utilización de elementos digitales, las relaciones con los usuarios o el volumen de ingresos.

En cualquier caso, esta alternativa debe coordinarse necesariamente con la coordinación y remisión a la Acción 7 de BEPS, «*Impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP*»⁷.

— Aplicación de una retención en la fuente con respecto a determinados servicios digitales.

— Aplicación de impuestos de igualación o *equalization levies*.

En lo que aquí interesa cabe hacer especial referencia a la tercera de las medidas, el establecimiento de impuestos de igualación o *equalization levies*, puesto que constituye el referente más remoto del actual IDSDi. Como vemos, ya en este primer informe la OCDE contemplaba como una posible solución la introducción de nuevos impuestos que permitieran a los estados gravar a las empresas no residentes con una presencia digital significativa en su territorio, abriendo la posibilidad de que los países afectados incorporasen de forma transitoria estos impuestos siempre que se garantizase el respeto a los tratados en materia tributaria y a los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante «CDIs»)⁸.

configuración de regímenes especiales que afecten a las grandes multinacionales. En este sentido es cierto que el Informe final de BEPS de la acción 1 del ejercicio 2015 hace referencia a esta medida como una opción adicional.

⁷ Accesible mediante el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/beps/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015-9789264257757-es.htm>

⁸ Como bien apunta MACARRO OSUNA, J. M.; «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2020, págs. 21-30. ISSN: 1132-8576; hay tres consideraciones importantes a tener en cuenta con respecto a esta tercera medida:

a) El informe prevé distintos tipos de impuestos de igualación, en función de si se pretende gravar transacciones específicas con consumidores finales o si el objetivo es gravar el valor que se considera directamente aportado por consumidores y usuarios.

b) En este primer informe, la OCDE ya anticipaba que la introducción de este tipo de impuestos podía plantear numerosas dudas en relación a su compatibilidad con los acuerdos comerciales y el derecho de la UE.

(ii) Informe intermedio provisional de la OCDE 16 de marzo de 2018: Tras varios años de debates sin alcanzar consensos reseñables, y con el objetivo de garantizar el cumplimiento del plazo inicial propuesto para finales de 2020, el 16 de marzo de 2018 se emitió un nuevo informe bajo el título «*Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Informe provisional 2018*»⁹.

Como expone PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, H.¹⁰, la principal característica de este informe provisional es que se limita a realizar un balance de los progresos realizados en la aplicación del paquete de medidas BEPS sin ofrecer conclusiones. Así, el documento efectúa un análisis de los diferentes modelos de negocio surgidos en la economía digital, los problemas que plantea cada uno de ellos y las discrepancias en el enfoque de los estados en relación con diferentes cuestiones de la fiscalidad de la economía digital que suponen un obstáculo de cara a alcanzar una solución consensuada.

De nuevo, ante la dificultad constatada de alcanzar los consensos necesarios, este informe vuelve a abrir la puerta a que las jurisdicciones adopten medidas unilaterales a la espera de futuros acuerdos, introduciendo unas pautas normativas sobre la forma en que deberían estar configurados estos impuestos para no caer dentro del ámbito de aplicación de los CDI y añadiendo algunos requisitos adicionales que deberían cumplir los mismos, entre los que cabe destacar: (i) respetar las obligaciones internacionales vigentes; (ii) minimizar el riesgo de doble imposición; (iii) limitar los costes de cumplimiento para las empresas obligadas al pago; (iv) evitar que estas empresas sean *startups*; (v) no obstaculizar la innovación y (vi) gravar con el impuesto el importe bruto satisfecho en contraprestación solo por determinados servicios digitales, como la publicidad en línea y las plataformas de intermediación¹¹.

(iii) Trabajos realizados en 2019 y 2020: Como continuación al informe provisional anteriormente mencionado, el 23 de enero de 2019 se publicó la decla-

c) Asimismo, el propio Informe ya reconocía la posibilidad de que se dieran situaciones de doble imposición, sea de distintos Estados o en el mismo país, debido a que sobre la misma renta estarían recayendo el Impuesto de Sociedades y estos impuestos de igualación. Para ello, la OCDE establecía determinadas recomendaciones en relación con estos impuestos.

Pues bien, como veremos en el tercer apartado, estas cuestiones anticipadas por la OCDE en el año 2015 constituyen algunas de los aspectos más controvertidos que se plantean en torno a la configuración del actual Proyecto de Ley sobre el IDSDi.

⁹ Informe Intermedio de la Acción 1 del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), presentado por la OCDE el 16 de marzo de 2018, bajo el título «*Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018*»:

<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>.

¹⁰ PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, H.; «Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* n.º 9, 2018, Aranzadi Westlaw, págs. 39-68. ISSN: 2445-2165.

¹¹ En este sentido se pronuncia QUINTANA FERRER, E.; «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, pág. 167. ISSN: 1696-0173.

ración política «*Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*»¹², la cual incorpora por primera vez la necesidad de organizar las propuestas de regularización tributaria de la economía digital en dos pilares¹³:

a) El primer pilar (pilar I) se centra en analizar la posibilidad de modificar las normas actuales que distribuyen la potestad tributaria sobre la renta de las empresas multinacionales entre las distintas jurisdicciones, incluyendo las reglas tradicionales sobre precios de transferencia y el principio de plena de competencia. En otras palabras, este pilar se centra en revisar las reglas sobre atribución de beneficios, así como aquellas que determinan el nexo, es decir, aquellas que definen la conexión entre un negocio y una jurisdicción determinada.

b) El segundo pilar (pilar II) se centra en resolver las cuestiones restantes pendientes relativas a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Bajo la propuesta de una Regla Global Anti-Abuso para evitar la erosión de la base imponible (*Global Anti-Base Erosion — GloBE*) en este segundo pilar se exploran dos grupos de reglas interconectadas que proporcionarían a los países la posibilidad de gravar los beneficios que, de otra forma, tributarían a un tipo efectivo inferior a un tipo mínimo fijo previamente acordado, funcionando a modo de recargo adicional hasta que se alcance el mismo.

La declaración política anterior fue seguida de inmediato por un documento sometido a consulta pública el 13 de febrero de 2019¹⁴, en el cual se dejan atrás las tres medidas iniciales de la Acción 1 y se adopta la configuración de las dos propuestas en los dos pilares. Tras las observaciones recibidas, la OCDE, a través del llamado «*Inclusive Framework on BEPS*», reunido los días 28 y 29 de mayo, se publicó un nuevo documento con un programa de trabajo para alcanzar una solución de consenso en 2020 sobre los retos de la fiscalidad de la economía digital¹⁵.

El secretariado de la OCDE realiza una propuesta en octubre de 2019 en la que se reduce de tres a una las propuestas iniciales del pilar I para afrontar los

¹² Declaración Política (Policy Note) de la Acción 1 del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), publicada el 23 de enero de 2019, «*Addressing the tax challenges of the digital economy-Policy Note*»:

<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.

¹³ VILCHES DE SANTOS, D.; «Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 443, 2020, págs. 23-24. ISSN: 1138-9540; describe la finalidad de la estructuración en dos pilares de la siguiente forma: «*La creación de los dos pilares tiene un doble fin, por un lado, organizar las diversas alternativas propuestas, tratando de aunar sus similitudes, y facilitando el debate. Por otro, estructuración de la materia en dos pilares permite contar con dos bases que funcionarán a modo de esqueleto sobre el que ir construyendo y definiendo*».

¹⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

desafíos fiscales derivados de la digitalización. Esta propuesta del secretariado es posteriormente sometida a consulta pública.

Con fechas 21 y 22 de noviembre de 2019 se celebró la consulta pública sobre la propuesta del primer pilar¹⁶ y el 9 de diciembre de 2019 se llevó a cabo la consulta pública relativa al segundo pilar¹⁷. A la fecha de emisión de este artículo, el último documento emitido por parte de la OCDE es la Declaración de la OCDE/G20 sobre el Marco Inclusivo sobre BEPS, publicado por la OCDE con fecha 31 de enero de 2020¹⁸. En dicha declaración se reafirma el compromiso adoptado por parte de los estados miembros para continuar con la negociación de nuevas reglas, a partir de un enfoque unificado sobre el pilar I y alcanzar una solución consensuada a finales de 2020¹⁹.

Si bien es cierto que ninguno de los dos pilares aborda directamente la cuestión del establecimiento de impuestos unilaterales sobre servicios digitales²⁰, en la medida en que la mayoría de este tipo de impuestos se configuran como soluciones transitorias a la espera de que se alcance una solución consensuada en el marco internacional, los mismos se verán necesariamente afectados por el resultado final de los trabajos efectuados en el marco de la OCDE (previsiblemente a finales de 2020).

2. UE

Como señala GARCÍA DE PABLOS²¹, el Mercado Único Digital ha sido una de las prioridades políticas dentro de la Unión Europea que ha sabido detectar la

¹⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.

¹⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>.

¹⁸ OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, París.

www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

¹⁹ La aprobación del enfoque unificado se basa en gran medida en la propuesta del Secretariado de la OCDE en octubre de 2019 y supone un paso muy importante para llegar a un acuerdo, toda vez que reduce de tres a una las propuestas iniciales del Pilar I para afrontar los desafíos fiscales derivados de la digitalización. No obstante, debe advertirse que la declaración del marco inclusivo de la OCDE sobre BEPS toma en consideración una propuesta enviada por el secretario del Tesoro de Estados Unidos para instrumentar el Pilar I sobre una base de «puerto seguro» configurado de forma opcional para las multinacionales.

Esta última propuesta ha generado preocupación en muchos de los Estados miembros y que puede suponer un obstáculo relevante de cara a alcanzar el consenso dentro del plazo inicialmente estipulado.

²⁰ Precisamente porque mediante los mismos se trata de encontrar una solución coordinada y consensuada que evite la proliferación de medidas unilaterales.

²¹ GARCÍA DE PABLOS, J. F.; «El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google”», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2019, págs. 47-68. ISSN: 1132-8576.

contribución económica que el mismo podría aportar a la economía europea y su capacidad para crear nuevos puestos de trabajo. A nivel europeo, y en lo que aquí interesa, cabe destacar las siguientes actuaciones que se han ido adoptando en paralelo para abordar la problemática fiscal planteada por la economía digital:

(i) El 21 de septiembre de 2017 la Comisión Europea publica la Comunicación «*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*»²² en la que se identifican los desafíos tributarios que presentan las empresas que prestan servicios de forma digital y se proponen: (i) reformas en el ámbito del impuesto sobre sociedades como solución a largo plazo y (ii) soluciones transitorias entre las que destaca el establecimiento del *equalization tax* o impuesto de compensación sobre el volumen de negocios.

(ii) En el mismo mes de septiembre de 2017, los ministros de Finanzas de Francia, Alemania, Italia y España firmaron una declaración política conjunta en referencia al establecimiento del denominado Impuesto de igualación sobre el volumen de negocios generado en Europa por las empresas digitales (*equalization tax*).

(iii) El 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea publicó un paquete de propuestas de Directivas y Recomendaciones para alcanzar una imposición justa y eficaz de la economía digital, conocido coloquialmente como el «*paquete Digitax*». Este paquete incorpora las propuestas de regulación de la Comisión siguiendo un orden escalonado, incluyendo:

a) La Comunicación de la Comisión al Parlamento UE y al Consejo: «*Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*»²³.

b) La Propuesta de Directiva —COM(2018) 147 final— de la Comisión al Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa²⁴. En la misma se configura una solución integral o definitiva a largo plazo basada en la creación de un nuevo nexo imponible (presencia digital significativa) a incorporar al concepto de establecimiento

²² Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: «*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*» (COM/2017/0547 final): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0547>.

²³ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «*Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*» (Communication from the Commission to the European Parliament and the Council «Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy». COM/2018/0146 final): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52018DC0146>.

²⁴ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (COM/2018/0147 final — 2018/072): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0147>.

permanente para aquellas empresas digitales que operan internacionalmente sin un punto de conexión físico.

c) Una Recomendación de la Comisión en relación con la propuesta de Directiva referida a la imposición corporativa de una presencia digital significativa²⁵ en la que se insta a los Estados miembros que renegocien sus convenios para evitar la doble imposición con terceros países con el objetivo de incluir las medidas previstas en la propuesta de directiva anterior.

La Propuesta de Directiva —COM(2018) 148 final— de la Comisión al Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (en adelante «**La Propuesta Inicial de Directiva**» o «**La Propuesta Inicial de Directiva ISD**»)²⁶. Esta segunda Directiva fue propuesta por parte de la Comisión Europea consciente de la complejidad de los procesos de renegociación de los CDIs (y de alcanzar un consenso en la OCDE) estableciendo como solución provisional e inmediata en la UE la creación de un Impuesto sobre los Servicios Digitales, que estaría vigente hasta la aprobación de la solución integral.

Es precisamente esta Propuesta Inicial de Directiva el referente en el que se ha basado el legislador español a la hora de redactar el proyecto del IDSDi, tal y como pasamos a ver a continuación.

3. La Propuesta Inicial de Directiva como referente para el IDSDi español

A la espera de alcanzar una solución integrada global cuya implantación definitiva podría llevar tiempo, la Propuesta Inicial de Directiva introduce como solución provisional la regulación de un impuesto sobre determinados servicios digitales a nivel europeo. Como se expone en la memoria justificativa de la Propuesta Directiva, la introducción de este impuesto provisional busca conseguir los dos siguientes objetivos:

(i) Establecer una medida que sea fácil de implementar y que esté específicamente orientada a los ingresos procedentes de la prestación de los servicios digitales en los que los usuarios contribuyan de forma significativa al proceso de creación de valor.

²⁵ Recomendación de la Comisión de 21-3-2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa:

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/ES/C-2018-1650-F1-ES-MAIN-PART-1-PDF>.

²⁶ Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (COM/2018(148 final 2018/0073(CNS))): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1587213437352&uri=CELEX:52018PC0148>.

(ii) Conseguir implantar una solución armonizada en toda la UE que evite la descoordinación provocada por la adopción de medidas unilaterales por parte de los Estados Miembros. Esta descoordinación puede generar una fragmentación del mercado único, falsear la competencia dentro de la Unión y obstaculizar el desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la UE en su conjunto en este ámbito.

En otras palabras, con este impuesto se trata de alcanzar una solución coordinada que contribuya a crear unas condiciones de competencia equitativas dentro de la UE durante el período transitorio que reste hasta que se adopte una solución global.

Así, el impuesto regulado por la Propuesta Inicial de Directiva nace para gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. En concreto, los servicios incluidos en el ámbito de aplicación del IDSDi son aquellos:

1. Que dependen en gran medida de la creación de valor por parte de los usuarios (esto es, en los que los usuarios desempeñan un papel principal en la cadena de valor para las empresas prestadoras de dichos servicios).
2. En los que se suele observar un mayor desajuste entre el lugar en que se gravan los beneficios y el lugar donde están establecidos los usuarios²⁷.

Partiendo de lo anterior, los principales elementos del impuesto regulado en esta Propuesta Inicial de Directiva se describen en los cuadros 1 y 2 que se recogen en el **ANEXO I** de este artículo.

La Propuesta Inicial de Directiva que se acaba de describir fue rechazada por no alcanzarse la unanimidad necesaria para su aprobación. En lo que se refiere a su tramitación cabe destacar los siguientes momentos temporales:

(i) En la reunión de ministros de Economía y Finanzas de la UE (ECOFIN) del día 6 de noviembre de 2018, Francia y Alemania se pusieron de acuerdo para proponer que los Estados Miembros pudieran aplicar el nuevo impuesto, como pronto, a partir de finales de 2020 y siempre que no se alcanzase una solución global en el seno de la OCDE²⁸.

(ii) En la reunión del ECOFIN de 4 de diciembre de 2018²⁹ se avanzó en una nueva propuesta de directiva con cambios sustanciales con respecto a la versión

²⁷ En este sentido cabe destacar el análisis efectuado por CALDERÓN CARRERO, J. M.; «*El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital*», Carta Tributaria. *Revista de Opinión*, núm. 39/2018, Ed. Wolters Kluwer, págs. 1-17.

²⁸ <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>.

²⁹ <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2018/12/04/>.

original con el objetivo de facilitar el consenso entre los Estados Miembros. Entre dichos cambios cabe destacar los dos siguientes:

a) Se reducían de tres a uno los servicios sujetos al impuesto. De esta forma, la nueva versión eliminaba el gravamen sobre los servicios de intermediación en línea de interfaces multifacéticas y los servicios de transmisión de datos y únicamente mantenía la tributación de los servicios de publicidad en línea.

b) Se sustituyó el sistema original de ventanilla única por un modelo de gestión sustentado en la obligación de identificación y de presentación de auto-liquidaciones en cada Estado Miembro donde el sujeto pasivo esté obligado al pago, asegurando así el control del Impuesto por parte de las Administraciones tributarias de cada Estado, pero incrementando considerablemente los costes de cumplimiento para los contribuyentes.

Tras la celebración de cinco rondas de negociaciones por parte de los agregados fiscales (el 11 de diciembre de 2018), el Grupo de Cuestiones Fiscales (15 de enero y 20 de febrero de 2019) y el Grupo de Alto Nivel (31 de enero y 28 de febrero de 2019) se publicó el 1 de marzo de 2019 una nueva propuesta de Directiva (en adelante «**Propuesta de Directiva**») en la que se limitaba el ámbito de aplicación a los servicios de publicidad digital³⁰.

(iii) En la reunión mantenida el 12 de marzo de 2019³¹, la Propuesta de Directiva fue finalmente rechazada al no alcanzarse la unanimidad requerida para su aprobación. En particular se opusieron a esta Propuesta de Directiva países con políticas fiscales más favorables al contribuyente y donde muchas de las multinacionales digitales ubican su sede en Europa como son Irlanda (Google), Holanda (Netflix), Luxemburgo (Amazon) Dinamarca, Finlandia o Suecia (sede de Spotify).

Ante el fracaso de la Propuesta de Directiva se acordó trasladar el debate al seno de la OCDE y del Marco Inclusivo por su mayor representatividad.

Como se puede observar, el fracaso de la Propuesta Inicial de Directiva y de la posterior Propuesta Directiva en la UE no ha permitido alcanzar una solución armonizada dentro de la UE. El traslado del debate a la OCDE, y el consiguiente retraso en alcanzar una solución consensuada ha llevado a los Estados a adoptar medidas unilaterales como las que pasamos a ver en el siguiente apartado.

³⁰ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/es/pdf>.

³¹ <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2019/03/12/>.

4. Medidas unilaterales en otras jurisdicciones

Ante el retraso de las medidas consensuadas dentro de las instituciones internacionales son muchos los estados que han introducido por su cuenta sus propios tributos, con el objetivo de mantener la recaudación³². Pasamos a repasar ahora los más relevantes, tanto dentro como fuera de la UE.

4.1. Medidas adoptadas por Estados Miembros de la UE

(i) En **Francia** se aprobó el 11 de julio de 2019 el impuesto sobre servicios digitales, que fue publicado en el *Boletín Oficial Francés* el 25 de julio de 2019, y es conocido coloquialmente como la Tasa GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon). Este impuesto sobre los servicios digitales regulaba la aplicación de un tipo del 3% anual sobre los ingresos brutos derivados de las actividades digitales de las que se considera que los «usuarios» franceses desempeñan un papel importante en la creación de valor. En concreto, el impuesto francés pretendía gravar dos tipos de servicios digitales: los servicios de intermediarios en un ámbito digital y los servicios publicitarios basados en los datos de los usuarios.

El impuesto preveía su aplicación retroactiva a 1 de enero de 2019 y afectaba a empresas digitales (francesas o extranjeras) que a nivel de grupo percibiesen ingresos de más de 750 millones de euros a nivel mundial y más de 25 millones de euros por servicios digitales suministrados en Francia. La norma francesa recoge que el impuesto debe ser declarado y pagado en las declaraciones de IVA.

No obstante, ante la posibilidad de que entrase en vigor este impuesto, la Administración estadounidense anunció medidas arancelarias contra la importación de productos franceses. Ante esta medida de presión, y a los efectos de evitar una guerra comercial, en enero de 2020, Francia acordó suspender la recaudación hasta diciembre de 2020, a cambio de que Estados Unidos eliminase los aranceles del 100% sobre determinados productos franceses.

(ii) **Italia** ha aprobado un impuesto sobre servicios digitales efectivo desde enero de 2020 y que grava el 3% sobre los ingresos de tres tipos de servicios: servicios de publicidad, servicios de intermediación y transmisión de datos. Los sujetos pasivos son entidades cuyos ingresos, a nivel individual o de grupo, hayan superado de 750 millones de euros mundiales y los ingresos italianos derivados de los servicios digitales incluidos en el ámbito de aplicación sean superiores a 5,5 millones de euros. El impuesto debe pagarse antes del 16 de febrero del año natural siguiente a aquel en que se realizan los ingresos imposables, por lo que el impuesto de 2020 deberá ser abonado antes del 16 de febrero de 2021.

³² Para un análisis actualizado de la introducción de este tipo de medidas en el resto de países se puede acudir al siguiente enlace: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>.

(iii) **Austria** ha introducido un impuesto sobre servicios digitales, aplicable con efectos desde el 1 de enero de 2020, para servicios de publicidad digital. El impuesto austriaco de servicios digitales aplica una tasa del 5% sobre el volumen de negocios de los servicios de publicidad prestados por los proveedores de servicios en Austria, cuyo volumen de negocios sea de al menos 750 millones de euros y el volumen de negocios de los servicios de publicidad digital es de 25 millones de euros. El impuesto se liquida de manera mensual y se paga antes del 15 del segundo mes. Adicionalmente, tres meses después del final del año fiscal se debe presentar una declaración de impuestos anual para el año anterior que recoge los servicios de publicidad prestados y las remuneraciones atribuidas a cada uno.

(iv) **Hungría** tiene un impuesto sobre servicios digitales que desde julio de 2017 aplica una tasa impositiva del 7,5% sobre servicios de publicidad. No obstante, como medida temporal, la tasa del impuesto sobre la publicidad se ha reducido al 0%, con efecto desde el 1 de julio de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2022.

4.2. *Medidas adoptadas por terceros estados*

(i) **Reino Unido**³³ publicó en julio de 2019 el Proyecto de Ley sobre el impuesto a los servicios digitales, que ha entrado en vigor el 1 de abril de 2020 y grava el 2% sobre los ingresos de las empresas cuya actividad se centre en los motores de búsqueda, plataformas de redes sociales y los mercados en línea o de venta *online*. El impuesto se gestionará mediante una liquidación anual y operará para aquellas empresas que se dediquen a este tipo de servicios y cuya facturación anual por estas actividades digitales sean superiores a 500 millones de libras esterlinas y más de 25 millones de libras esterlinas de estos ingresos provengan de los usuarios del Reino Unido.

(ii) **India** tiene desde el año 2016 un impuesto sobre servicios digitales del 6% que grava los ingresos brutos de los servicios de publicidad en línea para empresas no residentes en el país. Desde el 1 de abril de 2020 se amplía el alcance y grava a un tipo del 2% el comercio electrónico.

(iii) **Canadá** tiene un impuesto sobre servicios digitales del 3% que grava los ingresos que proceden de la venta de publicidad *online* y la transmisión de datos. Se aplica sobre las empresas con una facturación mundial superior a 559 millones de dólares americanos y con ingresos en Canadá de más de 30 millones de dólares americanos.

³³ Adicionalmente, cabe hacer mención al «*diverted profit tax*» introducido por el Reino Unido en el año 2015.

(iv) **Malasia y Singapur** también recogen un impuesto sobre los servicios digitales del 6% y 7%, respectivamente, efectivo desde el 1 de enero de 2020, para una amplia variedad de servicios digitales.

(v) **Turquía** ha aprobado un impuesto sobre servicios digitales que entrará en vigor a partir de marzo de 2020 a una tasa del 7,5% sobre los ingresos turcos de determinadas entidades. En concreto, se gravan los servicios de publicidad digital, la venta de cualquier contenido visual, auditivo o digital y servicios para el suministro y funcionamiento de una plataforma digital mediante la cual los usuarios puedan interactuar entre sí, incluidos los servicios para vender o facilitar la venta de un bien o servicio entre esos usuarios. El impuesto será pagadero anualmente y operará para aquellas empresas que se dediquen a este tipo de servicios y cuya facturación anual por estas actividades digitales sean superiores a 750 millones de euros y más de 3.137 millones de euros de ingresos obtenidos en Turquía.

Siguiendo el ejemplo de los países anteriores, el gobierno de España ha decidido regular su propio impuesto sobre servicios digitales. Así nace el IDSDi, un impuesto inspirado en la Propuesta Inicial de Directiva y que comparte alguna de las características de las figuras impositivas que acabamos de mencionar, entre las que destaca su carácter provisional.

III. EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA

Como hemos visto, el IDSDi nace en un contexto de proliferación de medidas unilaterales transitorias adoptadas unilateralmente por diferentes Estados con el objetivo de compensar la caída de su recaudación tributaria como consecuencia: (i) de la falta de adecuación de las normas tributarias internacionales a la realidad de la economía digital y (ii) del retraso en alcanzar medidas coordinadas por las instituciones internacionales que permitan adaptar dichas normas de forma consensuada.

En este apartado se analizan en profundidad todos los elementos que configuran el IDSDi en los términos regulados actualmente en el Proyecto de Ley sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, «**PLIDSDi**» o «**Proyecto de Ley**»).

1. Estado actual de tramitación

Con fecha 28 de febrero de 2020, el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* ha publicado el acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados para dar inicio a la tramitación del PLIDSDi³⁴.

³⁴ El texto del PLIDSDi se puede consultar a través del siguiente enlace: http://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-1.PDF#page=1.

Este Proyecto de Ley mantiene esencialmente la misma regulación propuesta en el Proyecto remitido a Cortes en la pasada legislatura, el 25 de enero de 2019, cuya tramitación se vio paralizada por la disolución de las Cortes Generales y la convocatoria de nuevas elecciones en España (en lo sucesivo «**Proyecto de Ley de la Anterior Legislatura**»³⁵). Ahora bien, las circunstancias internacionales concurrentes han variado con respecto a la iniciativa parlamentaria de la anterior legislatura, tal y como se refleja en la exposición de motivos del actual PLIDSDi, en el que hace referencia al rechazo de la Propuesta de Directiva y al traslado del debate a la OCDE³⁶.

Por lo que respecta al estado actual de tramitación del PLIDSDi cabe destacar que en el acuerdo de Mesa del Congreso por el que se publicaba el mismo se fijaba un plazo inicial para la presentación de enmiendas que finalizaba el 17 de marzo de 2020. Este plazo ha sido ampliado en sucesivas ocasiones, siendo la última ampliación del mismo, a la fecha de emisión del presente artículo, hasta el 29 de abril de 2020³⁷.

A la fecha de emisión de este artículo no tenemos constancia de que se hayan presentado enmiendas al Proyecto de Ley dentro de los plazos inicialmente fijados. Sin embargo, la ausencia de enmiendas puede responder más bien al momento excepcional en el que nos encontramos como consecuencia del COVID 19, ya que, como veremos en el último apartado de este artículo, la configuración del IDSDi conforme a la redacción actual del Proyecto de Ley plantea numerosos aspectos controvertidos.

³⁵ Al cual se puede acceder por medio del siguiente enlace: http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF#page=1.

³⁶ En esencia, las principales diferencias entre el Proyecto de Ley de la Anterior Legislatura y el actual Proyecto de Ley traen causa fundamentalmente del cambio en las circunstancias internacionales. En este sentido:

a) Tanto el Proyecto de Ley de la Anterior Legislatura como el actual Proyecto de Ley se basan en la Propuesta Inicial de Directiva. Sin embargo, el primero hacía una referencia expresa, y en el Proyecto de Ley actual dicha referencia explícita no aparece. El motivo es que, como hemos analizado, la Propuesta Inicial de Directiva evolucionó limitando los servicios objeto de gravamen a los servicios de publicidad recogidos en la Propuesta de Directiva finalmente rechazada. De esta forma, el Proyecto de Ley no puede justificar el establecimiento de tres tipos de servicios sujetos en la Propuesta de Directiva finalmente rechazada, por lo que se opta por no hacer esa remisión expresa (sin perjuicio de que resulta evidente que este texto también se basa en la Propuesta Inicial de Directiva).

b) Por otro lado, Proyecto de Ley de la anterior Legislatura vinculaba el futuro del IDSDi a la aprobación definitiva de la Propuesta Inicial de Directiva, mientras que, tras el fracaso de la Propuesta Inicial de Directiva y la Propuesta de Directiva, el Proyecto de Ley vincula la transitoriedad del IDSDi y el futuro del impuesto a la solución que se alcance en el OCDE.

³⁷ El estado actualizado de tramitación de esta iniciativa legislativa se puede consultar en el siguiente enlace: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas?_piref73_2148295_73_1335437_1335437.next_page=/wc/servidorCGI&CMD=VERLIST&BASE=IWI C&PIECE=IWA4&FMT=INITXD1S.fmt&FORM1=INITXLUS.fmt&QUERY=%281%29.ACIN 1.+%26+%28SERVICIOS+DIGITALES%29.ALL.&DOCS=1-1.

2. Dos características fundamentales del IDSDi de entrada

El PLIDSDi consta de dieciséis artículos y cinco disposiciones finales. De entrada, atendiendo a la distribución de su articulado y al contenido de su Exposición de Motivos, cabe destacar las dos siguientes características del IDSDi:

(i) Es un impuesto cuya regulación está claramente inspirada en la Propuesta Inicial de Directiva anteriormente expuesta. Como veremos más adelante, no cabe duda de que esta Propuesta Inicial de Directiva ha sido utilizada como base a la hora de configurar los principales elementos del IDSDi a nivel nacional.

(ii) Se mantiene la configuración del IDSDi como una solución de carácter provisional, hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente.

Dicho lo anterior, a continuación se pasan a analizar los elementos más relevantes que configuran este nuevo impuesto.

3. Naturaleza, objeto y territorio de aplicación del impuesto

Tal y como establece el artículo 1 del Proyecto de Ley, el IDSDi es un impuesto de naturaleza indirecta, compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido y que grava la prestación de determinados servicios digitales en los que exista una intervención por parte de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, el artículo 2 define el territorio de aplicación del impuesto como todo el territorio español³⁸, sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio con País Vasco y Navarra.

La configuración del IDSDi como un tributo de naturaleza indirecta trata de excluir este impuesto del ámbito de aplicación de los CDIs suscritos por España. En este sentido, la Exposición de Motivos del PLIDSDi fundamenta la naturaleza indirecta del IDSDi en el hecho de que este impuesto no tenga en cuenta la capacidad económica del prestador, centrándose exclusivamente en los servicios prestados.

Ahora bien, la naturaleza indirecta del IDSDi y su compatibilidad con los CDIs es una de las cuestiones controvertidas de mayor relevancia que plantea este impuesto, tal y como se estudiará detalladamente en el apartado cuarto de este artículo.

Por otro lado, constituye el objeto del IDSDi las prestaciones de determinados servicios digitales en los que los usuarios desempeñan un papel único y fundamental, contribuyendo al proceso de creación de valor de la empresa que presta

³⁸ A diferencia de lo que ocurre con el IVA; que excluye expresamente las Islas Canarias.

dichos servicios, la cual monetiza las contribuciones de dichos usuarios³⁹. En palabras del legislador, «*los servicios contemplados por este impuesto son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios*»⁴⁰.

Como se puede observar, en la propia definición de los servicios objeto de este impuesto ya se pone de manifiesto la influencia de la Propuesta Inicial de Directiva, planteada en términos muy similares.

4. Hecho imponible

En línea con el objeto del tributo que se acaba de describir, el hecho imponible del impuesto lo encontramos regulado en el artículo 5 del PLIDSDi. Ahora bien, para poder comprender el mismo es necesario acudir a las definiciones recogidas en el artículo 4 dicho texto normativo.

En concreto, cabe destacar los dos siguientes conceptos previos definidos en el artículo 4 del Proyecto de Ley y que resultan especialmente relevantes para comprender los servicios objeto de gravamen:

(i) Concepto de interfaz digital: cualquier programa, incluidos los sitios *web* o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital.

(ii) Concepto de usuarios: cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital.

De una lectura conjunta y sistemática del artículo 4 y 5 del Proyecto de Ley se desprende que el IDSDi se limita a gravar únicamente la prestación de tres tipos de servicios digitales, siempre que los mismos se realicen por parte de los contribuyentes del impuesto dentro del territorio español.

Estos servicios, definidos como «servicios digitales» en el artículo 4.5 del Proyecto de Ley a los efectos de este impuesto, son los tres siguientes:

1. Servicios de publicidad en línea:

Estos servicios son definidos por el artículo 4.6 del Proyecto de Ley como los servicios «*consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz*».

³⁹ El papel del usuario de estos servicios va mucho más allá del que hasta ahora ha desempeñado tradicionalmente el cliente de un servicio offline.

⁴⁰ Punto expositivo tercero de la Exposición de Motivos del PLIDSDi.

Este primer tipo de servicios gravan modelos de negocio digitales en los que las empresas obtienen datos sobre las actividades de los usuarios a través de las interfaces digitales y los utilizan para ofrecer publicidad específicamente destinada a dichos usuarios (y cobrar por ella). En estos modelos de negocio, las empresas monetizan el tráfico de sus usuarios y los datos obtenidos de los mismos mediante la inclusión de publicidad personalizada para cada usuario en la interfaz digital, publicidad que a su vez se basa, precisamente, en los datos obtenidos de los mismos.

Un ejemplo de servicios de publicidad en línea gravados por el IDSDi serían los servicios ofrecidos por Facebook, Twitter, Instagram, Spotify gratuito, Google o Youtube. Todos ellos ofrecen en sus plataformas publicidad personalizada y dirigida a sus usuarios que se nutre precisamente por los datos obtenidos de estos sujetos.

2. Servicios de intermediación en línea:

El artículo 4.7 del Proyecto de Ley identifica estos servicios como los servicios *«de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos»*.

Como vemos, estos servicios de intermediación en línea pueden dividirse en dos tipos:

- a) Aquellos que facilitan la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.
- b) Los servicios de intermediación que permiten localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

En estos modelos de negocio (i) los prestadores de servicios intermedian y ponen en contacto a usuarios a través de sus interfaces digitales y (ii) los usuarios contribuyen a crear valor a través de su participación sostenida en dichas interfaces, las cuales se basan en lo que se denominan efectos de red. Así, en este tipo de interfaces el valor reside en las conexiones entre los usuarios y la interacción de los mismos y, en virtud de los mencionados efectos de red, el valor del servicio aumenta con el número de usuarios que utilizan la interfaz. Si además nos encontramos ante interfaces que facilitan la entrega de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, la contribución de los mismos a la creación de valor es más que evidente⁴¹.

⁴¹ Así se justifica el gravamen sobre estos servicios de intermediación en la Memoria Justificativa de la Propuesta Inicial de Directiva.

A efectos ilustrativos, este tipo de servicios de intermediación los encontramos en la práctica en el sector alojamiento (Airbnb), en el sector transporte, tanto de personas (Uber, BlaBlacar) como de mercancías (Glovo, Deliveroo) o en las plataformas para intercambio de productos o servicios (como pueden ser Wallapop o Vibbo).

3. Servicios de transmisión de datos:

Finalmente, el concepto de servicios de transmisión de datos lo encontramos recogido en el artículo 4.8 del Proyecto de Ley que los define como *«los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales»*.

Nos encontramos ante modelos de negocio similares a los de publicidad en línea en los que, en lugar de utilizar los datos de los usuarios que acceden a la interfaz para ofrecerles publicidad personalizada, dichos datos se venden directamente a terceros con contraprestación.

A título de ejemplo podríamos destacar la transmisión con contraprestación, por parte de Google o Facebook, de los datos generados por sus usuarios en las actividades desarrolladas por estos últimos en estas interfaces o plataformas. Como expone MENÉNDEZ MORENO⁴²:

«Se mencionan también como ejemplos de esta modalidad de servicios los que pueden prestar Facebook a terceros. Es evidente que los usuarios de las redes sociales desvelan gran cantidad de datos sobre ellos mismos, que pueden servir a determinadas empresas, como Cambridge Analytica o Pay Stats, para transmitirlos a otras y darles a conocer así, por ejemplo, datos como los flujos económicos y dinámicas comerciales de ciertos territorios, sus patrones de consumo, los mejores horarios de apertura o lo que desean escuchar los futuros votantes.»

Como se puede observar, los tres tipos de servicios del Proyecto de Ley coinciden con los tres servicios incluidos en la Propuesta Inicial de Directiva en su versión inicial⁴³. La selección de estos tres tipos de servicios digitales se fundamentaba en la memoria justificativa de la Directiva en el papel esencial del usuario en la creación de valor para los prestadores de los mismos y en el mayor desajuste provocado por los mismos entre el lugar en que se gravan los beneficios y el lugar donde están establecidos los usuarios (donde se crea valor).

⁴² MENÉNDEZ MORENO, A.; «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019, pág. 5. ISSN: 1132-8576.

⁴³ Téngase en cuenta que, como se ha expuesto, tras la reunión del ECOFIN de 4 de diciembre de 2018, se modificó el proyecto inicial de Directiva reduciendo el ámbito objetivo de gravamen de los tres tipos iniciales de servicios digitales (publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos) a uno solo (quedando restringido a los servicios de publicidad en línea) con el objetivo de llegar a un consenso que, finalmente, no se consiguió alcanzar.

Sin embargo, como veremos, esta delimitación de los servicios digitales es otra de las cuestiones controvertidas del IDSDi. Así, el hecho de que no se graven todos, sino una parte de los servicios digitales, puede suscitar dudas en torno al cumplimiento del principio de generalidad, sobre todo si se tiene en cuenta la evolución de la Propuesta Inicial de Directiva y que la justificación para seleccionar unos servicios y descartar otros puede no estar lo suficientemente fundamentada.

5. Supuestos de no sujeción

La delimitación del ámbito objetivo del IDSDi se completa con la introducción de determinados supuestos de no sujeción.

Debe destacarse en este punto que ni el Proyecto de Directiva ni el Proyecto de Ley regulan la existencia de supuestos de exención. En consecuencia, la delimitación negativa del ámbito objetivo está compuesta, exclusivamente, por supuestos de no sujeción.

Por otra parte, dentro de los supuestos de no sujeción cabe diferenciar los específicamente incluidos en el artículo 6 del PLIDSDi de aquellos supuestos de no sujeción que no se encuentran expresamente regulados en este precepto, pero que se desprenden de la definición del hecho imponible, por no cumplir con los requisitos del mismo establecidos en los artículos 4 y 5.

A continuación analizamos estos dos tipos de supuestos:

5.1. *Supuestos de no sujeción incluidos en el artículo 6 del PLIDSDi*

El Proyecto de Ley excluye del ámbito de aplicación del IDSDi a todos aquellos servicios que, aun cuando están inicialmente incluidos dentro de la descripción de los tres tipos de servicios digitales sujetos⁴⁴, el legislador presupone que el usuario no tiene un papel central en la creación de valor para la empresa prestadora de los mismos.

En concreto, el artículo 6 del Proyecto de Ley identifica expresamente los siguientes seis supuestos de no sujeción:

(i) Ventas de bienes o servicios contratados en línea en la web del proveedor de los bienes o servicios en las que el proveedor no es intermediario: En virtud del artículo 6 a) del Proyecto de Ley, los ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios que se contratan en línea a través del sitio web del proveedor

⁴⁴ Publicidad en línea, Intermediación en línea o Transmisión de datos.

de esos bienes o servicios⁴⁵ y en las que dicho proveedor no actúa en calidad de intermediario deben quedar fuera del ámbito de aplicación del IDSDi.

El razonamiento que hay detrás de esta exclusión es que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes o servicios suministrados y la interfaz digital se utiliza únicamente como un medio o herramienta de comunicación⁴⁶.

Como ejemplo de este supuesto de no sujeción podríamos poner la venta de productos deportivos por parte de Decathlon a través de su página web. Esta operación estaría no sujeta, por cuanto que Decathlon es el proveedor de los productos deportivos y no actúa como intermediario, utilizando su página web como medio de comunicación con el cliente.

Si bien el artículo 6 del PLIDSDi no lo aclara expresamente, en este punto resulta interesante tener en cuenta la aclaración puesta de manifestó en el punto expositivo 13 de la Propuesta Inicial de Directiva, en la cual se establece lo siguiente: *«A fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, sería preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación, tal como se haya plasmado en los acuerdos entre las partes en cuestión. Por ejemplo, podría considerarse que un proveedor de una interfaz digital en la que se ponen a disposición bienes de terceros presta un servicio de intermediación (es decir, pone a disposición una interfaz digital multifacética) cuando no se asumen riesgos de inventario, o cuando es el tercero quien fija de forma efectiva el precio de dichos bienes»*.

Como vemos, en base a un principio de fondo sobre forma, elementos como la asunción de riesgos de inventario o la fijación del precio de los bienes pueden ser utilizados como dos indicadores relevantes de cara a determinar si el proveedor actúa como proveedor o como intermediario a los efectos de este supuesto de no sujeción.

Estos elementos resultarán de especial relevancia para casos como los del Corte Inglés o Amazon, que comercializan a través de sus plataformas y páginas web productos propios y de terceros, de forma que este supuesto de no sujeción puede plantear más problemas en la práctica. En este sentido parece evidente que este supuesto de no sujeción debe aplicar para la comercialización de sus productos propios (en los que estas entidades no actúan como intermediarios, sino como meros proveedores), pero en el caso de productos de terceros la aplicación del supuesto de no sujeción requerirá un análisis más pormenorizado.

(ii) Entregas de bienes o servicios subyacentes entre los usuarios en el marco de los servicios de intermediación en línea: El artículo 6 b) del Proyecto de Ley considera como operaciones no sujetas las entregas de bienes o prestaciones

⁴⁵ i.e. comercio electrónico minorista prestado por el propio proveedor.

⁴⁶ Este razonamiento lo encontramos recogido en el punto expositivo cuarto del Proyecto de Ley y en el exponiendo 13 de la Propuesta Inicial de Directiva.

de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea.

Este supuesto de no sujeción resulta especialmente relevante dentro de los modelos de economía colaborativa o de economía de plataforma donde se produce (i) un servicio de intermediación prestado por la plataforma que permite poner en contacto al usuario-proveedor y al usuario-cliente y (ii) una posterior entrega de bienes o prestación de servicios subyacente entre ambos usuarios. Pues bien, esta regla de no sujeción deja claro que la única operación sujeta a efectos del IDSDi es la operación de intermediación (gravando la comisión de intermediación obtenida, en su caso, por la plataforma), pero no la operación subyacente que tiene lugar entre los usuarios.

Pongamos como ejemplo a la aplicación MY TAXI (actualmente FREE-NOW), la cual cobra una comisión a los conductores por el servicio de intermediación o puesta en contacto con los pasajeros. Pues bien, el servicio de intermediación prestado por la plataforma y la comisión asociada a dicho servicio sí estaría sujeta al IDSDi, pero el servicio subyacente de transporte prestado por el conductor (usuario) al pasajero (otro usuario) quedará excluido del ámbito de aplicación de este impuesto.

Lo mismo ocurriría con las entregas subyacentes de bienes entre particulares en plataformas como Wallapop, el servicio subyacente de transporte de mercancías en plataformas como Glovo o Deliveroo o el servicio subyacente de alojamiento en plataformas como Airbnb. En todos ellos se gravaría el servicio de intermediación de la plataforma, pero no la operación subyacente entre sus usuarios.

(iii) La intermediación en línea cuya finalidad principal sea suministrar contenidos digitales al usuario o prestarle servicios de comunicación o servicios de pago.

Esta regla de no sujeción, regulada en el artículo 6.c) se encuentra claramente inspirada en la Propuesta Inicial de Directiva y merece la pena, por su importancia, desglosar los servicios de intermediación excluidos para explicar los motivos de la exclusión en cada caso:

a) Suministro de contenidos digitales: Los servicios que consisten en el suministro de contenidos digitales por una entidad a través de una interfaz digital deben quedar excluidos del ámbito de aplicación del IDSDi, con independencia de que los contenidos digitales sean propiedad de esa entidad o de que esa entidad haya adquirido sus derechos de distribución. Como expone la Propuesta Inicial de Directiva, el motivo de esta exclusión es que, desde la perspectiva de la creación de valor, el foco de atención recae en los contenidos digitales suministrados por la entidad y no en el papel desempeñado por el usuario (cuyo único o principal objetivo es recibir los contenidos digitales de la entidad que pone a su disposición la interfaz digital).

En línea con la Propuesta Inicial de Directiva, el concepto de contenidos digitales lo encontramos en el artículo 4 del PLIDSDi, que los define como *«los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital»*.

A título de ejemplo, los servicios de suministro a los usuarios de series o películas por parte de Netflix o HBO⁴⁷ podrían incluirse dentro de estos supuestos, y en consecuencia no quedar sujetos al IDSDi. Otro ejemplo más sofisticado podrían ser las plataformas que ofrecen descargas de aplicaciones como son Google Play o App Store⁴⁸.

b) Suministro de servicios de comunicación o de pago: Las interfaces digitales que intermedian en línea para suministrar servicios de comunicación o de pago a los usuarios tampoco se encuentran sujetas al IDSDi y ello dado que la creación de valor en relación con estos dos servicios radica en el desarrollo y la venta de los programas informáticos de apoyo, que permiten que la interacción tenga lugar, estando menos vinculada a la participación de los usuarios.

En este sentido, como se explica en la Memoria Justificativa de la Propuesta Inicial de Directiva, si bien es cierto que estas interfaces permiten a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, es relativamente habitual que dichos usuarios no puedan ponerse en contacto entre sí a menos que ya hayan establecido relación por otros medios, como ocurre con los servicios de mensajería instantánea.

Por tanto, como ejemplos prácticos de estos supuestos de no sujeción podríamos encontrarnos a Skype, HouseParty o Watchapp (dentro de los servicios de comunicación) o Paypal o Bizum (dentro de los servicios de pago).

(iv) Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.

La redacción de este supuesto, recogido en la letra d) del artículo 7 del Proyecto de Ley, ha sido simplificada con respecto al Proyecto de Ley de la Anterior Legislatura, que desdoblaba este supuesto en dos (siguiendo la redacción de la

⁴⁷ Sin perjuicio de que estas entidades pudieran encontrarse sujetas por las otras dos modalidades del impuesto (publicidad en línea o transmisión de datos).

⁴⁸ Un caso que puede resultar conflictivo es la puesta a disposición de videojuegos en tanto que se trata de contenidos digitales que pueden autorizar, en cierta forma, la interacción entre los usuarios. Tal y como reconoce la Propuesta Inicial de Directiva, en estos casos es necesario analizar si la interacción entre usuarios es o no accesoria respecto del suministro de contenidos digitales, concluyendo que este sería el caso de los videojuegos donde el objetivo principal del usuario es recibir o descargar el propio videojuego.

Como establece en la Memoria Justificativa de la Propuesta Inicial de Directiva *«la entrega de un videojuego por una entidad a un usuario mediante una interfaz digital constituye un suministro de contenidos digitales por parte de dicha entidad que queda fuera del ámbito de aplicación del ISD, independientemente de que el usuario en cuestión pueda jugar con otros usuarios y, por tanto, se permita cierta forma de interacción entre ellos»*.

Propuesta Inicial de Directiva). De esta forma, dentro de este supuesto de no sujeción, nos encontramos con:

a) Las prestaciones de servicios de intermediación en línea establecidos en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE, que se realicen por un centro de negociación, por un internalizado sistemático o por un proveedor de servicios de financiación participativa regulado.

Estos servicios comprenden, entre otros, los de recepción y transmisión de órdenes, ejecución de órdenes, gestión de carteras, o asesoramiento en inversión, prestados por las entidades anteriormente mencionadas.

De nuevo, el motivo por el que los servicios anteriores se encuentran excluidos⁴⁹ es que, en los mismos, el valor se encuentra en la capacidad este tipo de entidades (i) para reunir a compradores y vendedores de productos financieros bajo unas condiciones específicas y distintivas que de otro modo no se producirían y (ii) para proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras (toda vez que estas entidades garantizan que a la hora de llevar a cabo estas operaciones financieras se cumplen elementos esenciales como la calidad de ejecución de las operaciones, el nivel de transparencia en el mercado y un trato equitativo de los inversores)⁵⁰.

A título de ejemplo nos podemos encontrar con los servicios de intermediación prestados por plataformas como Plus 500, eToro, y Click Trade, los cuales, en principio, se encontrarían no sujetos.

b) Las prestaciones de servicios de intermediación en línea establecidos en el artículo 51 de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial que se realicen por un proveedor de servicios de financiación participativa regulado (en adelante «Ley 5/2015»).

Las plataformas de financiación participativa (o *crowdfunding*) son aquellas empresas autorizadas cuya actividad consiste en poner en contacto, de manera profesional y a través de páginas web u otros medios electrónicos, a una pluralidad de personas físicas o jurídicas que ofrecen financiación a cambio de un rendimiento dinerario (denominados inversores) con personas físicas o jurídicas que solicitan financiación en nombre propio para destinarlo a un proyecto de financiación participativa (denominados promotores)⁵¹.

⁴⁹ Tal y como expone detalladamente la memoria justificativa de la Propuesta de Directiva.

⁵⁰ Por lo tanto, en estos servicios el usuario no desempeña un papel central en la creación de valor para la entidad que pone a disposición una interfaz digital.

⁵¹ De acuerdo con la definición recogida en el artículo 46.1 de la Ley 5/2015.

En el marco de dicha actividad, estas plataformas prestan los servicios regulados en el artículo 51 de la Ley 5/2015. Pues bien, a efectos del IDSDi cabe diferenciar el tratamiento a otorgar a las diferentes modalidades de Crowdfunding:

— Financiación participativa de inversión o de crédito: por lo que respecta a estas plataformas de financiación participativa, las mismas deben quedar fuera del ámbito de aplicación del IDSDi en tanto que los proveedores de tales servicios no constituyen una mera intermediación, tal y como acabamos de comentar. Así lo aclara específicamente la Memoria Justificativa del Proyecto de Directiva.

A título de ejemplo podríamos mencionar plataformas de *equity crowdfunding* o *crowdlending*, como CrowdCube Spain, o The Crowd Angel. Las mismas estarían no sujetas al IDSDi.

— Financiación participativa de donación o de recompensa: Sin embargo, mayores dudas plantean los servicios prestados por plataformas *crowdfunding* de donación y de recompensa, o los servicios prestados por dichas plataformas que consisten en la inclusión de publicidad. En principio, si seguimos el criterio de la Propuesta Inicial de Directiva⁵², estas dos modalidades estarían fuera del supuesto de no sujeción y, por lo tanto, sujetas al IDSDi.

Del mismo modo, la exclusión realizada en el artículo 46.2 de la Ley 5/2015⁵³ podría llevarnos a concluir que los casos de *crowdfunding* de donación y de recompensa no se encuentran dentro de estos supuestos de no sujeción y, en consecuencia, los servicios prestados por estas plataformas sí se encontraban dentro del ámbito de aplicación del IDSDi, quedando gravadas por dicho impuesto.

Dicho lo anterior sería deseable que este aspecto se clarificase en la redacción el Proyecto de Ley durante su tramitación parlamentaria.

(v) Las prestaciones de servicios de transmisión de datos efectuadas por estas entidades.

Este supuesto de no sujeción se encuentra íntimamente relacionado con el anterior y su justificación la encontramos perfectamente definida en la Memoria de la Propuesta Inicial de Directiva en los siguientes términos:

⁵² Expresado en el punto expositivo 20 de la Propuesta Inicial de Directiva y en su memoria justificativa.

⁵³ En virtud del cual «No tendrán la consideración de plataformas de financiación participativa las empresas que desarrollen la actividad prevista en el apartado anterior cuando la financiación captada por los promotores sea exclusivamente a través de:

- a) Donaciones.
- b) Venta de bienes y servicios.
- c) Préstamos sin intereses.

«Dado que la transmisión de datos por los centros de negociación, los internalizadores sistemáticos y los proveedores de servicios de financiación participativa regulados se limita a la prestación de servicios financieros regulados anteriormente descrita y forma parte ella, y habida cuenta de que está regulada como tal en virtud del Derecho de la Unión, la prestación de servicios de transmisión de datos por dichas entidades debe quedar excluida asimismo del ámbito de aplicación del ISD.»

(vi) Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por 100.

Inspirado (aunque con matices) en lo dispuesto en la Propuesta Inicial de Directiva⁵⁴, la letra f) del artículo 6 establece una previsión expresa de no sujeción para los servicios digitales realizados en el seno de un grupo de empresas.⁵⁵

Esta regla tiene sentido atendiendo a una concepción unitaria del grupo y a los mecanismos de eliminación de las operaciones internas previstos en la normativa contable y fiscal⁵⁶.

Ahora bien, con respecto a esta, la regla de no sujeción, conviene aclarar lo siguiente:

a) En primer lugar, que el legislador español endurece sin justificación alguna el supuesto de no sujeción con respecto al Proyecto de Directiva restringiendo su aplicación a *«las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas*

⁵⁴ Recordemos que la Propuesta Inicial de Directiva declara no sujetos al impuesto los ingresos procedentes de la prestación de servicios en el seno de un grupo de empresas y establece una norma especial de atribución de los ingresos obtenidos por dichos grupos. En concreto, en los apartados 7 y 8 del artículo 3 se recoge lo siguiente:

«7. Los ingresos procedentes de la prestación de un servicio contemplado en el apartado 1 por una entidad perteneciente a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera a otra entidad de ese mismo grupo no se considerarán ingresos imponibles a efectos de la presente Directiva.

8. En caso de que una entidad perteneciente a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera preste un servicio contemplado en el apartado 1 y los ingresos procedentes de la prestación de dicho servicio sean obtenidos por otra entidad del grupo, a efectos de la presente Directiva, tales ingresos se considerarán obtenidos por la entidad que presta el servicio.»

⁵⁵ Que, como veremos en el apartado del sujeto pasivo, se encuentra definido en el artículo 1 haciendo referencia al concepto de grupo mercantil, esto es: *«conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas»*.

⁵⁶ Téngase en cuenta que en el Anteproyecto de ley de la anterior legislatura se decidió no incluir este supuesto de no sujeción sin fundamentación alguna, generando numerosas críticas al respecto. Esta postura inicial fue posteriormente corregida y en el Proyecto de Ley de la Anterior Legislatura ya se incluía un supuesto de no sujeción para las operaciones intragrupo más restrictivo que el de la Propuesta de Directiva, redacción que se ha mantenido para el actual PLIDSDi.

entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por 100».

Esto es, se mantiene la no sujeción de servicios intragrupo únicamente cuando la participación, directa o indirecta, entre las entidades sea del 100%. Se trata de una medida bastante estricta que no cubre todas las operaciones intragrupo, sino que únicamente aquellas que tienen lugar entre entidades íntegramente participadas.⁵⁷

b) En segundo lugar, que esta regla de no sujeción va a tener su impacto en el cómputo del umbral de la huella digital significativa para determinar si un grupo tiene o no la consideración de contribuyente a efectos del impuesto, tal y como veremos más adelante.

5.2. Supuestos de no sujeción no incluidos en el artículo 6 del PLIDSDi

Analizados los supuestos específicamente previstos en el artículo 6 del Proyecto de Ley cabe destacar dos casos adicionales de no sujeción que no se regulan expresamente como tal en el citado precepto, pero que deben considerarse como operaciones no sujetas al IDSDi por no cumplir con los requisitos del hecho imponible. Estos dos supuestos están relacionados con los servicios de publicidad en línea y de transmisión de datos y son los siguientes:

(i) Servicios de publicidad en línea no sujetos:

En la definición de servicios de publicidad en línea el artículo 1.6 del PLIDSDi establece la siguiente precisión: *«Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad y no a la entidad propietaria de la interfaz».*

El inciso anterior pone de manifiesto que los servicios de publicidad en línea no se definen por referencia al propietario de la interfaz digital a través de la cual la publicidad aparece en el dispositivo de un usuario, sino más bien por referencia a la entidad responsable de facilitar que la publicidad aparezca en dicha interfaz.

Ello se debe a que, en la práctica, estas dos empresas a veces no coinciden, pudiendo ocurrir (i) que la interfaz pertenezca a la propia empresa responsable de facilitar la publicidad en línea o (i) que la interfaz pertenezca a una empresa tercera que alquila el *«espacio digital»* donde va a aparecer el anuncio publicitario para el usuario.

⁵⁷ Ante la ausencia de justificación, no cabe descartar que esta previsión podría flexibilizarse durante la tramitación parlamentaria.

Es en este segundo escenario (en el que el proveedor del servicio publicitario y el propietario de la interfaz digital son entidades diferentes) en el que el PLIDSDi establece que no debe considerarse que este último (el propietario de la interfaz) haya prestado un servicio imponible a efectos de aplicación del IDSDi (o, dicho de otra forma, que de haberlo prestado el mismo estaría no sujeto).

La Memoria Justificativa de la Directiva explica que esta regla no es más que un mecanismo para evitar doble o múltiple imposición, de acuerdo con el siguiente razonamiento: «*De este modo se evitan los posibles efectos en cadena o la doble imposición de los mismos ingresos (una parte de los ingresos obtenidos por la entidad que incluye la publicidad de un cliente se pagará al propietario de la interfaz digital en la que vaya a aparecer el anuncio publicitario, a cambio del alquiler de espacio digital en esa interfaz)*».

Como un ejemplo práctico podríamos poner los anuncios que figuran en la plataforma Amazon. En estos casos, la empresa propietaria de la interfaz (Amazon) es distinta de la entidad responsable de facilitar que la publicidad aparezca en dicha interfaz (Amazon Advertising). Esta segunda recibe el pago de los anunciantes para colocar dichos anuncios en la plataforma propiedad de Amazon, abonando parte de los ingresos de los anunciantes a Amazon por facilitar su plataforma para colocar el anuncio publicitario en línea. Pues bien, conforme a esta regla de no sujeción, no se considera que Amazon (propietaria de la Interfaz) preste ningún servicio de publicidad en línea, sino que se considerará que la única proveedora del servicio de publicidad es Amazon Advertising, sujetando al impuesto exclusivamente la contraprestación percibida por esta entidad por el servicio de publicidad en línea prestado a los anunciantes.

Ello implica que el pago realizado desde Amazon Advertising a Amazon (propietaria de la interfaz) por el alquiler del espacio digital es una operación no sujeta a la modalidad de servicios de publicidad en línea del IDSDi. De lo contrario, se estaría gravando un mismo ingreso dos veces (primero en sede de Amazon Advertising y luego en sede de la propietaria de la interfaz).

(ii) Servicios de transmisión de datos no sujetos:

Por su parte, al definir los servicios de transmisión de datos, el artículo 1.8 del PLIDSDi hace referencia a servicios de transmisión «*con contraprestación*» y de datos «*que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos (los usuarios) en las interfaces digitales*».

Estos dos requisitos determinan que no estarán sujetas al IDSDi determinadas actividades como la transmisión gratuita de datos, la mera captación de los mismos para fines distintos de su transmisión onerosa a terceros. Como expone la Memoria Justificativa de la Directiva: «*Así pues, el ISD no debe ser un impuesto sobre la recopilación de datos, o sobre el uso de los datos recopilados por una empresa para sus fines internos, o la puesta en común de datos recopilados por*

una empresa con otras partes, de forma gratuita. El ISD debe aplicarse en cambio a la generación de ingresos a partir de la transmisión de los datos obtenidos de una actividad muy específica (actividades de los usuarios en interfaces digitales)».

6. Lugar de realización del hecho imponible

Con respecto a las reglas de localización de los servicios digitales gravados por el IDSDi, el artículo 7 del Proyecto de Ley establece una regla de carácter general (localización del usuario en territorio español) y unas reglas específicas para cada tipo de servicio que sirven para determinar cuándo se entiende que un usuario está localizado en el territorio de aplicación del impuesto.

(i) Regla general: Localización del usuario en el territorio español

De acuerdo con la exposición de motivos del Proyecto de Ley «solo se sujetarán al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en ese territorio, que es lo que constituye precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen».

Siguiendo este razonamiento, y en línea con el papel fundamental del usuario en el proceso de creación de valor de estos servicios digitales, se establece como regla general en el artículo 7.1 del Proyecto de Ley que las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial. Se fija, por tanto, la localización del usuario en territorio español como punto de conexión y ello con independencia de que el usuario haya satisfecho o no alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio⁵⁸.

(ii) Reglas específicas para la determinación de la localización del usuario en cada tipo de servicio

Por otra parte, a efectos de considerar a los usuarios como situados en el territorio de aplicación del impuesto se establecen una serie de normas específicas

⁵⁸ Este criterio del artículo 7.1 está alineado con la Propuesta Inicial de Directiva, que en su memoria justificativa ya aclaraba lo siguiente: «Este enfoque responde al razonamiento de que es la participación del usuario en las actividades digitales de una empresa la que genera el valor para esta última, lo que puede no entrañar necesariamente un pago por parte del usuario (por ejemplo, en el caso de las personas que ven publicidad en una interfaz digital); o lo que puede implicar el pago por parte de algunos usuarios exclusivamente (por ejemplo, en el caso de las interfaces digitales multifacéticas en que solo determinados usuarios han de pagar por acceder a la interfaz, mientras que el resto disfruta de acceso gratuito). Por lo tanto, los derechos de imposición con respecto al ISD nacen en el Estado miembro en el que está establecido el usuario, independientemente de que este último haya contribuido o no pecuniariamente a la generación de la renta de la empresa».

para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios, pero que se determinan en función de la naturaleza de los servicios prestados.

En particular, el artículo 7.2 del Proyecto de Ley considera que un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto (territorio español):

a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en España.

b) En el caso de los servicios de intermediación en línea se diferencian dos supuestos:

— Si los servicios de intermediación facilitan las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre los usuarios, se entiende que un usuario está situado en territorio español cuando la conclusión de la operación subyacente por parte del mismo se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que se encuentre en España en el momento de concluir la operación subyacente.

— En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo localizado en España en el momento de la apertura de la cuenta.

c) En el caso de los servicios de transmisión de datos: cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido con un dispositivo que esté en España en el momento de la generación de datos objeto de transmisión.

Las reglas anteriores se cierran con las precisiones efectuadas en el apartado tercero del artículo 7 del PLIDSDi, en virtud del cual, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales, no se tendrá en cuenta:

1.º Por un lado, el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, en los casos de servicios de intermediación en línea en que exista ésta. En algunos casos, como puede ocurrir con los servicios de transporte de pasajeros (por ejemplo, Cabify), puede resultar habitual que el lugar de la prestación del servicio de transporte coincida con la localización del dispositivo utilizado por el usuario en el momento en el que se concluya dicho servicio, pero es cierto que en muchas otras ocasiones no tiene por qué coincidir, dando prioridad el legislador a este segundo punto de conexión y no al lugar en el que se efectúa materialmente el servicio subyacente.

Como veremos, este criterio puede plantear controversia en la práctica, teniendo en cuenta la diferente naturaleza de los servicios subyacentes comprendidos

en esta regla y la movilidad de los usuarios que pueden concluir estas operaciones en tránsito mediante la utilización de dispositivos móviles.

2.º Por otro lado, el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

Estas previsiones, aun cuando pueden resultar cuestionables, están en línea con lo previsto en el artículo 5.4 de la Propuesta Inicial de Directiva.

(iii) Localización de dispositivos y tratamiento de datos

Por último, el artículo 7 del PLIDSDi establece dos previsiones finales:

a) Localización del dispositivo: En su apartado 4, el artículo 7 del PLIDSDi aclara que, a efectos del citado precepto, se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP del mismo⁵⁹, 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.

Como veremos, esta *presunción «iuris tantum»* no está exenta de crítica, ya que puede generar situaciones conflictivas en la práctica.

b) Tratamiento de los datos: De cara a cumplir con la normativa sobre protección de datos, el apartado 5 del artículo 7 de la LIS dispone que los datos que pueden recopilarse de los usuarios con el fin de aplicar esta Ley se limitan a aquellos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

El resumen de las reglas anteriores puede verse representado en el cuadro que figura como **ANEXO II** de este artículo.

7. Contribuyente

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Proyecto de Ley son contribuyentes del IDSDi las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante «LGT»)⁶⁰ que, al inicio del periodo de liquidación (primer día del periodo de liquidación) superen los dos siguientes requisitos cuantitativos y acumulativos:

⁵⁹ La dirección de Protocolo de Internet (IP) es un concepto que se define en el artículo 4.2 como «el código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet».

⁶⁰ Este precepto hace referencia a «las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

(i) Envergadura: Que el Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) en el año natural anterior supere 750 millones de euros.

Este primer umbral hace referencia a la totalidad de ingresos obtenidos por el contribuyente (no sólo a los obtenidos por la prestación de los servicios digitales definidos en la norma) y permite limitar la aplicación del IDSDi a las empresas de gran envergadura que, como establece la Exposición de Motivos, son aquellas *«capaces de prestar esos servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado»*.

Por otra parte, este requisito cuantitativo busca excluir del IDSDi a las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) y las empresas emergentes (startups), para las que el coste de cumplimiento vinculado a este impuesto podría tener un efecto desproporcionado, con el fin último de no obstaculizar la innovación y la creación de empresas en el sector digital.

(ii) Huella digital significativa: Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSDi correspondientes al año natural anterior supere tres millones de euros.

Este segundo requisito permite limitar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto en relación con los tipos de servicios digitales gravados por el IDSDi. Esta cifra es similar a la propuesta en el impuesto italiano (5,5 millones de euros), pero muy inferior a la inicialmente establecida para el impuesto análogo francés (25 millones de euros), que finalmente no fue aprobada. Sorprende la diferencia entre estas magnitudes, lo cual afecta directamente al alcance de este impuesto en cada uno de los territorios citados y pone de manifiesto la necesidad de lograr una cierta armonización⁶¹.

Una vez analizados los umbrales establecidos por la norma conviene tener en cuenta las siguientes precisiones en relación con la definición del contribuyente del IDSDi:

1.º En primer lugar, la norma no incluye ninguna referencia a la residencia en territorio español de las personas jurídicas y entidades sujetas al impuesto. Esto es así en la medida en que el IDSDi nace precisamente para gravar a todo tipo de entidades con independencia de su residencia, ya estén establecidas en España, en un Estado Miembro de la UE o en un tercer Estado⁶².

⁶¹ Armonización que, en un primer momento, no se ha logrado al fracasar la Propuesta de Directiva.

⁶² En línea con la problemática que este IDSDi busca solucionar: gravar aquellos modelos de negocio en los que existe una desconexión entre la residencia del prestador del servicio y el lugar en el que se crea valor y obtiene beneficio.

2.º En segundo lugar, y como expone MENÉNDEZ MORENO⁶³, resulta sorprendente que el literal del artículo 8 del Proyecto de Ley no defina con claridad si los contribuyentes del IDSDi son los prestadores de servicios o los usuarios⁶⁴. Evidentemente, el legislador considera que los contribuyentes del IDSDi son las personas jurídicas o entidades que prestan estos servicios digitales y superan los citados umbrales, pero para alcanzar esta conclusión debe acudirse:

a) A una interpretación sistemática de este precepto con el artículo 5 del PLIDSDi, que define el hecho imponible como las *«prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto»*.

b) A la referencia implícita del propio artículo 8.1.b) del Proyecto de Ley, el cual, cuando describe el segundo umbral que deben superar los contribuyentes del IDSDi establece lo siguiente: *«que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros»*.

Dado que quien obtiene ingresos derivados de las prestaciones de un servicio son las entidades que prestan el mismo, esta referencia implícita nos aclara que sólo pueden ser contribuyentes del impuesto las entidades prestadoras de los servicios digitales.

En cualquier caso no estaría de más mejorar la redacción y aclarar este aspecto en el tenor literal del propio artículo 8.1 introduciendo, a título de ejemplo, la siguiente redacción alternativa en el primer párrafo de este apartado (el subrayado es nuestro):

«Son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que presten los servicios digitales y que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes».

3.º En tercer lugar, para determinar los ingresos que deben tenerse en cuenta en el cómputo de los dos umbrales anteriores, debemos acudir al principio de devengo. En virtud del mismo, los ingresos se devengarán cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, excepto que dichas operaciones originen pagos anticipados anteriores, en cuyo caso los ingresos se devengarán en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

⁶³ MENÉNDEZ MORENO, A.; «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019, pág. 3. ISSN: 1132-8576.

⁶⁴ No olvidemos que este impuesto centra su hecho imponible en aquellos servicios en los que el papel del usuario resulta fundamental a la hora de crear valor.

De una forma similar, el Proyecto de Directiva hacía referencia en su artículo 4.5 al criterio de exigibilidad de los ingresos, con independencia del pago de los mismos. Ahora bien, en el caso del Proyecto de Directiva, este principio estaba específicamente referenciado al cómputo de los umbrales para ser considerado contribuyente y recogido en el propio precepto que regulaba dichos límites, mientras que en el Proyecto de Ley el principio de devengo se encuentra regulado de forma independiente en su artículo 9.

En consecuencia, no estaría de más que se introdujese una referencia específica al criterio de devengo en el artículo 8 del Proyecto de Ley a la hora de determinar el importe de los umbrales establecidos en dicho precepto, tal y como se realizaba en el Proyecto de Directiva.

4.º Por otro lado, el artículo 8 del Proyecto de Ley especifica que cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, los importes de los umbrales de envergadura y huella digital significativa obtenidos en dicho periodo de inicio de la actividad se deberán elevar al año.

Para el año 2020⁶⁵ deberá atenderse a lo dispuesto en la Disposición transitoria única, en virtud de la cual, a efectos de determinar el cumplimiento del umbral de huella digital significativa (3 millones de euros)⁶⁶ se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSDi desde la entrada en vigor del Proyecto de Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año.

Sorprende que esta regla especial esté referenciada exclusivamente a uno de los dos umbrales y cabría preguntarse si tiene sentido que para el 2020, un umbral (el límite de envergadura) esté referenciado al INCN del año natural anterior (2019), mientras que el límite de huella digital significativa haga referencia al ejercicio 2020, utilizando un mecanismo de elevación al año que también podría resultar cuestionable.

5.º Por último, la norma señala expresamente que cuando los citados límites cuantitativos estén disponibles en una moneda distinta del euro se convertirán a euros aplicando el tipo de cambio publicado en el último Diario Oficial de la Unión Europea disponible en el año natural de que se trate.

Para finalizar, es importante destacar que el apartado 3 del artículo 8 del Proyecto de Ley establece unas reglas especiales para el caso de entidades que formen parte de un grupo. En estos casos:

⁶⁵ Período comprendido entre la fecha de entrada en vigor del Proyecto de Ley (previsto para 2020) y el 31 de diciembre siguiente (31 de diciembre de 2020).

⁶⁶ Al que hace referencia el artículo 8.1.b) del Proyecto de Ley.

(i) Los importes de los límites cuantitativos de envergadura (750 millones de euros) y huella digital significativa (3 millones de euros) deben computarse a nivel grupo. En particular, la norma aclara que:

a) El umbral de envergadura (750 millones de euros) es el mismo que el establecido para la declaración relativa al Informe País por País⁶⁷, y en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre BEPS relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país.

b) El umbral de huella digital significativa se determinará sin eliminar las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo.

La referencia a la eliminación de los servicios sujetos debe interpretarse de forma conjunta con los supuestos de no sujeción de operaciones intragrupo. En este sentido, los «servicios digitales sujetos» que no deben ser objeto de eliminación a la hora de determinar este umbral (esto es, que deben incorporarse para calcular el mismo) son los servicios (i) incluidos dentro de los conceptos de servicios de publicidad en línea, intermediación en línea o transmisión de datos, (ii) que, además, no incurran en el supuesto de no sujeción del artículo 6 del PLIDS-Di, (i.e. eliminaciones de las operaciones intragrupo entre entidades participadas por menos del 100%). Los servicios de este tipo eliminados que a su vez constituyen operaciones intragrupo entre entidades al 100% no deberán incorporarse al cálculo del umbral, por encontrarse no sujetos.

(ii) Si el grupo supera ambos umbrales, todas las sociedades integrantes del mismo serán consideradas contribuyentes a efectos del IDSDi, siempre que presten servicios digitales en España que cumplan con el hecho imponible y con independencia de que el importe obtenido por cada entidad por la prestación de dichos servicios supere o no el límite de 3 millones de euros a nivel individual.

Conviene recordar a estos efectos que el concepto de grupo lo encontramos recogido en las definiciones del artículo 4, en concreto en su apartado 3, que hace referencia al concepto de grupo mercantil al definir como grupo al «conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

⁶⁷ Regulado en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración relativa al Informe país por país,

8. Base imponible

A la hora de cuantificar el IDSDi, el artículo 10 del Proyecto de Ley establece (i) una norma genérica (ii) unas reglas específicas para cada tipo de servicio digital sujeto a este impuesto y (iii) una regla de determinación provisional de la base imponible junto con los correspondientes mecanismos de regularización y rectificación de la misma.

(i) *Norma general de determinación de la base imponible*

Por lo que respecta a la regla general, el apartado 1 del artículo 10 establece que la base imponible del IDSDi estará constituida por el importe total de los ingresos excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

Nos encontramos ante un impuesto que grava los ingresos brutos⁶⁸ (sin deducción de gasto alguno) y no los beneficios. De esta forma, los contribuyentes deben determinar la base imponible del IDSDi con independencia de su nivel de gastos o el margen de beneficio obtenido en la prestación de dichos servicios digitales, generándose bases impositivas positivas incluso para aquellos contribuyentes que puedan obtener pérdidas por ser deficitaria la actividad que realicen. Como veremos más adelante, éste constituye otro de los aspectos más problemáticos de este impuesto.

Dicho lo anterior, hay que destacar dos cuestiones en relación con esta regla general:

1. En primer lugar, que la referencia del artículo 10 del Proyecto de Ley a «*ingresos obtenidos*» debe entenderse efectuada a los ingresos devengados en un determinado periodo impositivo, conforme al principio de devengo establecido en el artículo 9 del PLIDSDi.

Recordemos que este precepto dispone que los ingresos por los servicios digitales se devengarán cuando estos servicios se presten, ejecuten o efectúen, excepto en los casos de pagos anticipados, en los que el devengo se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio de los importes efectivamente percibidos.

2. En segundo lugar, que el artículo 10 del Proyecto de Ley prevé una norma antifraude en relación con el importe de la contraprestación obtenida por los servicios digitales prestados dentro de un mismo grupo, estableciendo expresamente

⁶⁸ Sin incluir en el cómputo de dichos ingresos brutos el importe de IVA repercutido ni de otros impuestos equivalentes.

que «en las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo la base imponible será su valor normal de mercado».

Debe tenerse en cuenta que la norma utiliza la referencia al valor normal de mercado propia de la regulación de operaciones vinculadas, pero restringe su aplicación a las operaciones entre entidades de un mismo grupo mercantil del artículo 42 de C. Com, existiendo otros supuestos de vinculación regulados en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «LIS») que no se incluyen dentro de este mecanismo de valoración a mercado a efectos del IDSDi.

Cabe plantearse si no tendría más sentido ampliar el ámbito de aplicación de esta norma antifraude a todos los supuestos de vinculación definida por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

(ii) Reglas específicas para cada tipo de servicio digital sujeto a este impuesto

De cara a determinar la base imponible del Impuesto el artículo 10.2 del Proyecto de Ley establece una serie de reglas específicas para cada tipo de servicio objeto de gravamen. No obstante, las tres reglas específicas tienen como elemento común que, en todas ellas, se aplica sobre los ingresos brutos totales un porcentaje que resulta de dividir los usuarios o los dispositivos situados en España (atendiendo a la naturaleza de cada uno de los tres servicios) entre el total de usuarios o dispositivos registrados en todo el mundo.

Estas reglas, que se inspiran en las claves de reparto para distribuir los ingresos imponibles entre los estados miembros previstas en el artículo 5.3 de la Propuesta de la Directiva varían en función de la naturaleza del servicio gravado, tal y como muestra en el cuadro que figura como **ANEXO III** de este artículo.

Las reglas anteriores también plantean dificultades tanto desde el punto de vista técnico como desde una perspectiva práctica toda vez que (i) la norma no delimita de forma específica el ámbito geográfico al que deben referirse los ingresos totales sobre los que aplicar las proporciones anteriores y (ii) que algunos de los elementos de la ecuación son difícilmente comprobables por parte de la administración y fácilmente manipulables, dejando a la buena voluntad del contribuyente la determinación de dicha base imponible. Estos aspectos se analizarán con mayor detenimiento en el cuarto apartado de este artículo.

(iii) Regla de determinación provisional de la base imponible y mecanismos de regularización y rectificación de la misma

El legislador, consciente de la complejidad y el volumen de información requerido para la determinación correcta de la base imponible conforme a las reglas anteriores establece los dos siguientes mecanismos:

a) Liquidaciones provisionales: En primer lugar, el apartado 3 del artículo 10 establece que si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación⁶⁹.

Esta regla está pensando, por ejemplo, en los servicios de publicidad en línea, en los que el pago y, por tanto, el devengo del impuesto se puede producir mucho antes de que se llegue al número final de visualizaciones contratadas. En estos casos, aunque el servicio es contratado en una fecha concreta, irá devengando IDSDi a lo largo del tiempo en que los usuarios vayan recibiendo los anuncios en sus dispositivos localizados en España, de forma que hasta que no concluya la prestación no se podrá determinar con certeza la base imponible, debiendo utilizar esta regla de determinación provisional.

b) Rectificación de liquidaciones incorrectas: Por su parte, el apartado 4 del artículo 10 dispone que en aquellos casos en los que la base imponible hubiera sido determinada incorrectamente, el contribuyente debería proceder a su rectificación de acuerdo con el sistema de autoliquidaciones complementarias y las solicitudes de rectificación⁷⁰ previstos en el artículo 120.3 de la LGT.

9. Otros elementos del impuesto: Tipo impositivo, cuota tributaria, gestión del impuesto, obligaciones formales e infracciones y sanciones

(i) Tipo impositivo y cuota tributaria (artículos 11 y 12 del PLIDSDi): El tipo impositivo está establecido en un tipo fijo del 3%⁷¹, siendo la cuota íntegra el resultado de aplicar dicho tipo sobre la base imponible. En la medida en que la norma no prevé la aplicación de ningún tipo de deducción, dicha cuota tributaria se corresponderá con el importe a ingresar a la Administración tributaria.

Debe tenerse en cuenta, a efectos comparativos, que un tipo del 3% sobre los ingresos brutos, para un negocio con un margen del 10% , se correspondería con un tipo impositivo del 30% sobre beneficios. Sin embargo, no debemos olvidar que, al definirse como un impuesto sobre los ingresos, también se obtendrá una cuota íntegra a ingresar del IDSDi en negocios con pérdidas.

⁶⁹ Regularización deberá realizarse como máximo en el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación (plazo que se corresponde con el periodo de prescripción).

⁷⁰ Este último mecanismo previsto para el caso de que el obligado tributario considere que la autoliquidación presentada ha perjudicado sus intereses legítimos (lo que generalmente ocurrirá si se ha ingresado más cuota de la debida).

⁷¹ Mismo tipo impositivo que el contenido en la Propuesta Inicial de Directiva.

(ii) Gestión del impuesto (artículo 14 del PLIDSDi): El IDSDi se configura como un impuesto con periodo de liquidación trimestral⁷² en régimen de autoliquidación. De esta forma, los contribuyentes del IDSDi deberán presentar las autoliquidaciones correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se establezca por orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda⁷³.

(iii) Otras obligaciones formales (artículo 13 del PLIDSDi): Adicionalmente a la obligación principal de presentar las autoliquidaciones del impuesto e ingresar la deuda tributaria, el artículo 13 del PLIDSDi también establece otras obligaciones formales para los contribuyentes entre las que cabe destacar: solicitar su inscripción en el registro de entidades creado a efectos del IDSDi, llevar los registros que se establezcan reglamentariamente, nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas (cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la UE), conservar los medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado, traducir al castellano (o cualquier lengua oficial, cuando lo requiera la Administración tributaria), las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestaciones de servicios en territorio español y establecer los mecanismos que permitan la determinación de la localización de los dispositivos de los usuarios en territorio español.

Mención especial merece esta última obligación formal, regulada en el artículo 15.i) del PLIDSDi, y ello dado que *«los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto»* constituyen un elemento esencial para la determinación de la localización de los servicios digitales, la determinación de la base imponible y para las tareas de comprobación de la Administración tributaria.

Consciente de ello, el incumplimiento de esta obligación es calificado como infracción tributaria grave por el legislador, asociándole una sanción específica de especial relevancia.

(iv) Infracciones y sanciones: Por último, el artículo 15 realiza una remisión genérica a la LGT para la calificación de la infracción tributaria que pudiera cometerse por incumplir con las obligaciones tributarias de este impuesto, así como para la imposición de las sanciones asociadas a dichas infracciones.

⁷² Conforme al trimestre natural.

⁷³ Es previsible que los plazos se configuren en línea con el resto de plazos de autoliquidaciones periódicas trimestrales (como el modelo 303 trimestral de IVA), finalizando los mismos los días 20 de abril, 20 de julio, 20 de octubre y 20 de enero (del ejercicio siguiente para el cuarto trimestre). Sin embargo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Disposición Final 4 del PLIDSDi para las autoliquidaciones del segundo y tercer trimestre del ejercicio 2020.

En línea con la importancia de la obligación del artículo 15.i) del PLIDSDi (relacionada con los sistemas y mecanismos de localización de los dispositivos), el incumplimiento de dicha obligación se califica como una infracción tributaria grave que lleva asociada una sanción de cuantía relevante: una multa pecuniaria del 0,5 % del INCN del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros por cada año natural en el que se haya producido el citado incumplimiento.

La magnitud de la sanción da una idea de la importancia que otorga el legislador a la obligación formal del artículo 15.i) del PLIDSDi.

10. Primera aplicación temporal: Liquidación 2020 (Disposición Final Cuarta del PLIDSDi)

Teniendo en cuenta que el inicio de la tramitación del PLIDSDi se produjo el 28 de febrero 2020 (con la publicación en el BOCG del Boletín acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados para comenzar la tramitación del Proyecto de Ley) y partiendo de la base de que, de aprobarse dicho Proyecto de Ley, la entrada en vigor del mismo se producirá a lo largo del ejercicio 2020, la Disposición Final Cuarta del PLIDSDi establece una regla especial para las autoliquidaciones e ingresos correspondientes al segundo y tercer trimestres del año 2020.

De acuerdo con dicha Disposición Final Cuarta, la presentación de las autoliquidaciones trimestrales correspondientes al segundo y tercer trimestre, así como el ingreso de la respectiva deuda tributaria, no se exigirán, en todo caso, antes del 20 de diciembre de 2020. No se puede descartar que la mención a estas autoliquidaciones trimestrales quede desactualizada, teniendo en cuenta el momento del tiempo en el que estamos y que el Proyecto de Ley continúa contemplando que la entrada en vigor se producirá tres meses después de la publicación de la norma en el *Boletín Oficial del Estado* (BOE).

En este sentido, dado el estado tan preliminar de la tramitación del Proyecto de Ley a la fecha de emisión del presente artículo, parece evidente que el IDSDi va a entrar en vigor, en su caso, con posterioridad al segundo trimestre de 2020, generándose dudas sobre si dicho trimestre natural puede constituir o no un periodo de liquidación a efectos de este impuesto⁷⁴.

Esta regla se complementa también con la regla especial de cómputo de la huella digital significativa en España a los efectos de determinar la condición de contribuyente para el ejercicio 2020. Esta norma, regulada en la Disposición Transitoria Única del Proyecto de Ley, ya ha sido comentada en el apartado correspondiente.

⁷⁴ A menos que se adopte el Proyecto de Ley con efectos retroactivos, con las dudas que dicho mecanismo podría generar desde el punto de vista de técnica legislativa.

IV. COMENTARIOS CRÍTICOS: ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL ISD

Como ya se anticipaba al comienzo de este artículo, el IDSDi se caracteriza, entre otras cuestiones, por presentar determinados aspectos controvertidos tanto desde el punto de vista de técnica tributaria como desde una perspectiva económica. A día de hoy no se puede descartar que las cuestiones conflictivas que vamos a analizar sean objeto de discusión en sede parlamentaria a lo largo de la tramitación de esta norma.

Algunos de estos aspectos ya se han ido señalando a lo largo del apartado anterior, cuando se estudiaba cada uno de los elementos del IDSDi, pero en este apartado se analizarán con mayor detenimiento. En concreto, a continuación, se analizarán las cuestiones conflictivas de este impuesto que se han considerado más relevantes.

1. Naturaleza del impuesto: ¿Es realmente un impuesto indirecto?

Como se ha señalado, el artículo 1 del PLDSDI afirma que nos encontramos ante un tributo de naturaleza indirecta, justificándose esta naturaleza de la siguiente forma en la Exposición de Motivos:

«Al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido»

Como vemos, el Proyecto de Ley fundamenta la naturaleza indirecta del IDSDi en el hecho de que este impuesto no tenga en cuenta la capacidad económica del prestador, centrándose en los servicios prestados. Ahora bien, este aspecto no puede considerarse como suficiente para justificar, por sí solo, la naturaleza indirecta del impuesto, puesto que este tributo presenta otras características que hacen que esta calificación no sea tan clara.

Podríamos decir que, en el mejor de los casos, el IDSDi tiene una naturaleza mixta, por cuanto que participa de características propias de los impuestos directos e indirectos. En este sentido:

(i) Al margen de lo dispuesto en la Exposición de Motivos del PLIDSDi, a favor de considerar el IDSDi como un impuesto indirecto podríamos mencionar, entre otras, las siguientes características:

— Como expone QUINTANA FERRER⁷⁵ el IDSDi es un impuesto real, objetivo (no se tienen en cuenta las circunstancias del sujeto pasivo en la cuantificación del impuesto), instantáneo (al devengarse con la prestación de los servicios) y de liquidación periódica. Estas características son las que frecuentemente suelen presentar tributos indirectos, como el IVA.

— La determinación de la base imponible, referenciada a ingresos brutos, es un aspecto propio de tributos de naturaleza indirecta. En este sentido, las reglas de determinación de la base imponible no hacen referencia alguna a la renta o beneficio obtenido por el prestador, ni a la posibilidad de deducir gastos asociados con la actividad o de evitar el gravamen de contribuyentes que obtienen pérdidas.

— Del mismo modo, el hecho de incluir un tipo impositivo fijo podría servir para justificar su naturaleza indirecta. Ahora bien, este aspecto por sí mismo no es definitivo, teniendo en cuenta que existen gravámenes e impuestos de naturaleza directa con tipos fijos (como ocurre, por ejemplo, con las retenciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

(ii) Por otro lado, existen algunos elementos del IDSDi que, claramente, servirían para defender que el IDSDi es un impuesto directo. En concreto:

— La finalidad y las circunstancias bajo las que nace el impuesto. Como expone MACARRO OSUNA⁷⁶: «*La finalidad primordial que se busca con este tributo es la de solucionar problemas de falta de tributación por impuesto de sociedades por desacuerdo con el nexo de la presencia física para beneficios empresariales y por los casos de erosión de bases imponibles que se han producido*».

Nos encontramos ante un impuesto creado para compensar la falta de recaudación en el IS. De esta forma se propone la creación de un impuesto como el IDSDi como solución transitoria para gravar la misma capacidad económica que, cuando se alcance el consenso necesario, se gravará mediante un impuesto directo (IS). Y esta capacidad económica que se grava no es otra que la obtención de rentas por parte de los prestadores de los servicios sujetos, que son los que se benefician de la creación de valor por parte del usuario

Sobre esta base, se puede defender que nos encontramos ante un impuesto de naturaleza directa.

⁷⁵ QUINTANA FERRER, E.; «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, pág. 188. ISSN: 1696-0173.

⁷⁶ MACARRO OSUNA, J. M.; «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2020, pág. 20. ISSN: 1132-8576.

— El hecho de que el contribuyente sean las empresas prestadoras de los servicios, sin que se prevea la posibilidad de repercutir jurídicamente el impuesto a los consumidores finales.

Con respecto a la configuración del contribuyente, cabe destacar en primer lugar que la determinación de un umbral que tiene en cuenta la facturación a nivel mundial de las empresas constituye en sí mismo un indicio inequívoco de que el impuesto está centrado en la capacidad económica de las empresas que prestan el servicio y no en determinados servicios digitales.

Como expone MACARRO OSUNA⁷⁷: «Un tributo sobre servicios específicos debe recaer sobre la transacción particular; difícilmente debe dejar de recaudarse porque el vendedor no tenga suficiente volumen de negocios fuera del territorio de aplicación del impuesto».

En segundo lugar, resulta especialmente significativo que el PLIDSDi no regule la repercusión jurídica del tributo, mecanismo que hubiese permitido centrar el gravamen de este impuesto en el consumidor final o adquirente (característica propia de los tributos indirectos) y no en el prestador del servicio⁷⁸. En consecuencia, la configuración del contribuyente del IDSDi avala su naturaleza como impuesto directo.

(iii) Por último, existen otros elementos que QUINTANA FERRER⁷⁹ denomina «duales» dado que, según se realice el análisis, pueden servir para justificar una u otra naturaleza. En este sentido, dentro de estos elementos duales podemos mencionar los siguientes:

— Hecho imponible: Si nos fijamos en el hecho imponible, el mismo formalmente está definido como los ingresos derivados de la realización de determinados servicios digitales, lo cual permitiría defender la naturaleza indirecta del IDSDi. Sin embargo, como ya hemos comentado, el hecho imponible también puede utilizarse para considerar el IDSDi como un impuesto directo si se tiene en cuenta que lo que realmente se somete a tributación es la renta o beneficio obtenido por los prestadores de dichos servicios a partir de la monetización de la contribución del usuario.

— Lugar realización HI: Atendiendo los puntos de conexión para localizar los servicios digitales, cabría argumentar que el IDSDi es un tributo indirecto

⁷⁷ MACARRO OSUNA, J. M.; «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2020, pág. 20. ISSN: 1132-8576.

⁷⁸ No obstante, téngase en cuenta que el hecho de que jurídicamente no se repercuta la cuota del IDSDi al usuario, no quiere decir que el mismo no pueda pasar a soportar dicho impuesto indirectamente a través de un incremento del precio de los servicios.

⁷⁹ QUINTANA FERRER, E.; «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, págs. 189-191. ISSN: 1696-0173.

sobre la base de que se utiliza como punto de conexión el lugar donde se prestan los servicios, que es el territorio donde se encuentra localizado el usuario, con independencia de que este sujeto haya abonado o no contraprestación por dichos servicios. Sin embargo, y en palabras del propio QUINTANA FERRER⁸⁰ también se puede interpretar que *«El ISD sería un impuesto directo que asume como punto de conexión el Estado de la fuente o residencia del consumidor, estableciendo criterios de presencia digital significativa para la fijación de la potestad tributaria de este Estado en relación con los beneficios empresariales obtenidos por las entidades prestadoras, tal como sucede ya en la actualidad con los cánones o royalties»*.

— Otros elementos que podemos considerar como ambiguos o duales pueden ser la deducibilidad del impuesto en la base del IS o los mecanismos de gestión del impuesto, que participen de las características propias de impuestos directos e indirectos.

De lo anterior se desprende que la configuración del IDSDi como un impuesto indirecto por parte del legislador no deja de ser una configuración formal que puede no corresponderse con la verdadera naturaleza de este impuesto si se analiza el impuesto atendiendo a la finalidad que se persigue con su introducción y a los elementos que configuran el mismo. En este sentido, la doctrina científica se decanta más bien por considerarlo como un impuesto de naturaleza directa⁸¹, o, en el mejor de los casos, como un impuesto híbrido⁸².

Dicho lo anterior, no es ningún secreto que el motivo por el que el legislador atribuye al IDSDi la citada naturaleza formal de impuesto indirecto es para tratar de evitar que dicho impuesto se incluya en el ámbito de aplicación de los CDIs suscritos por España, segunda cuestión controvertida de especial relevancia que pasamos a analizar en el siguiente apartado.

⁸⁰ QUINTANA FERRER, E.; «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, pág. 190. ISSN: 1696-0173.

⁸¹ Esta parece haber sido la conclusión alcanzada por parte de MACARRO OSUNA, J. M.; op. cit., pág. 27; que establece expresamente lo siguiente: *«El Impuesto sobre Servicios Digitales es una figura que tiene características híbridas, pues presenta aspectos propios de tributos de distintas categorías. Pese a haber sido calificado por las normas de impuesto indirecto, hemos concluido que se trata de una figura directa»*.

⁸² Así concluye QUINTANA FERRER, E.; op. cit., pág. 193; que defiende la naturaleza híbrida de este impuesto. Una buena muestra de esta conclusión la encontramos en este razonamiento: *«En su formulación actual, en in, los ISD no responden con claridad a ninguna de las dos posibilidades de configuración, directa o indirecta, que se acaban de apuntar, constituyendo una inédita categoría de impuestos formalmente indirectos que paradójicamente no gravan el consumo o gasto de los usuarios, sino la capacidad económica de las empresas prestadoras de los servicios digitales sujetos. Una modalidad mixta en la que conviven conceptos contradictorios, una materia imponible que se quiere gravar, la renta de las empresas digitales, propia de los impuestos directos, con un objeto material o riqueza efectivamente gravada que se corresponde con los impuestos indirectos, los ingresos generados por la prestación de algunos servicios a los usuarios consumidores, a quienes incomprensiblemente no se repercute la cuota»*.

2. **Compatibilidad con los CDI: ¿Queda el IDSDi fuera de su ámbito de aplicación?**

Como acabamos de anticipar, el legislador no esconde que la configuración del IDSDi como un impuesto indirecto trata de excluir a este impuesto del ámbito de aplicación de los CDIs.

En este sentido, si el IDSDi se considerase incluido dentro de los impuestos afectados por los CDIs, ello implicaría que, para habilitar la potestad de gravamen del Estado español sobre las rentas derivadas de los servicios digitales objeto de imposición, sería necesario que existiera un EP en España en línea con lo dispuesto en los artículos 5 y 7 del MCOCDE.

Como hemos visto a la hora de analizar el contexto en el que nace este impuesto, esta circunstancia no ocurriría en la práctica totalidad de los casos, considerando que los modelos de negocio generadores de esta tipología de rentas no necesitan de presencia física. El resultado práctico de esta inclusión en los CDIs sería que se estaría aprobando en España un impuesto, el IDSDi, que sería incapaz de gravar a la mayoría de las empresas prestadoras de servicios digitales residentes en países con los que España haya suscrito un CDI⁸³.

Para evitar este efecto, se configura foralmente el IDSDi como un impuesto de naturaleza indirecta. El razonamiento que parece seguir el legislador es que, dado que los impuestos tradicionalmente incluidos en los CDIs (impuestos sobre la renta y el patrimonio) son clasificados como impuestos directos, la calificación del IDSDi como un impuesto indirecto se utiliza para excluir a este impuesto de las disposiciones de los CDIs.

Sin embargo, aunque la calificación del impuesto como directo o indirecto es un aspecto que va a influir en la determinación de su inclusión o no en el ámbito de aplicación de los CDIs, el mismo no es un aspecto determinante ni decisivo.

A este respecto, es necesario hacer referencia al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio realizados por la OCDE («*MCOCDE*») y sus comentarios. En, particular, el artículo 2 del MCOCDE regula el ámbito de aplicación y el alcance de los CDIs con el objetivo de asegurar la identificación de los impuestos de los Estados contratantes comprendidos dentro del ámbito de los CDIs. Con dicha finalidad, este artículo se estructura en cuatro apartados:

(i) El apartado primero del artículo 2 del MCOCDE afirma que los CDIs se aplican a los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigidos por un Estado contratante o sus subdivisiones políticas o autoridades locales, con independencia del sistema de exacción que apliquen.

⁸³ A excepción, como veremos, del CDI entre España y EEUU, siendo esta una excepción de extraordinaria relevancia práctica a efectos del IDSDi.

(ii) El apartado segundo especifica una serie de figuras que deben ser consideradas como impuestos sobre la renta o el patrimonio cubiertos por un CDI. Estos son impuestos que gravan la *«totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes»*.

(iii) El tercer apartado contiene una lista de los impuestos existentes en cada Estado en el momento de firmar el CDI que quedan cubiertos por las disposiciones del mismo. En principio, dicha enumeración no puede considerarse como exhaustiva, sino meramente ejemplificativa, salvo en determinados casos particulares en los que se prescinda de los dos apartados anteriores.

(iv) Por último, el apartado cuarto del artículo 2 del MCOCDE introduce una cláusula que otorga carácter dinámico al alcance de la enumeración del apartado tercero (que constituye una foto fija del ordenamiento tributario de los Estados contratantes en el momento de la firma del CDI). Se establece que las disposiciones del CDI serán de aplicación a cualquier impuesto *«idéntico o sustancialmente similar»* que se añada o sustituya los ya existentes en el momento de la firma del CDI, así como a las modificaciones de estos que se puedan realizar⁸⁴.

A los efectos de los servicios digitales, como ejemplos relevantes de CDIs suscritos por España que siguen esta estructura de cuatro apartados cabe mencionar los CDIs suscritos con China, Irlanda, o Suecia. Ahora bien, también nos encontramos CDIs que no contienen los apartados primero y segundo y que optan por definir su ámbito de aplicación a través de la enumeración del tercer apartado y la cláusula dinámica del apartado cuarto anteriormente descrito.

Cabe destacar dentro de este segundo tipo de CDI, el CDI suscrito entre España y EEUU, el cual adquiere una gran importancia práctica teniendo en cuenta que es el Estado de residencia de muchas de las multinacionales tecnológicas llamadas a ser contribuyentes del IDSDi (entre otras, Google, Apple, Facebook y Amazon)⁸⁵.

⁸⁴ Además, para garantizar el efectivo cumplimiento de esta disposición, se establece en el art. 2.4 del MCOCDE una obligación para los Estados firmantes de comunicar a la contraparte de cualquier cambio significativo que hayan introducido en su ordenamiento tributario.

⁸⁵ El CDI suscrito entre España y EEUU, en la medida en que fue suscrito en el año 1990, sigue la versión del *«US Model Income Tax Convention»* de 1996, de forma que el artículo 2 del CDI de España con EEUU comprende únicamente los citados aps. 3 y 4 del MCOCDE.

Es cierto que la versión de noviembre de 2006 del US Model Income Tax Convention evolucionó aproximándose a la redacción del MCOCDE e incluyendo la referencia a los impuestos sobre la renta del apartado 1 como la especificación del apartado 2, referente a impuestos sobre elementos de renta y tributos sobre la ganancia de la enajenación del patrimonio.

No obstante, a pesar de que el 14 de enero de 2013 se firmó el Protocolo al CDI (actualmente en vigor), dicho Protocolo mantiene la estructura original del artículo 2 del CDI (incluyendo tan solo la enumeración de impuestos y la cláusula de adaptación dinámica, como veremos más adelante).

Vistos los apartados en los que se puede estructurar el artículo 2 de los CDIs y varios ejemplos prácticos de CDIs suscritos por España, si acudimos a los comentarios sobre el artículo 2 del MCOCDE⁸⁶ cabe destacar las siguientes consideraciones sobre este precepto:

(i) El comentario 2 al artículo 2 del MCOCDE es especialmente relevante a los efectos que nos ocupan, en la medida en que, al analizar el apartado 1 de este precepto establece lo siguiente (el subrayado es nuestro): *«Este apartado define el campo de aplicación del Convenio: los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; la expresión «impuestos directos», mucho más imprecisa, ha sido, por lo tanto, descartada»*.

(ii) El comentario 3 al apartado 2 de este artículo define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta o el patrimonio en los siguientes términos: *«Este apartado define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o elementos de uno u otro»*.

(iii) Anticipándose a la posibilidad de que algún Estado decida no incluir los cuatro apartados del artículo 2 del MCOCDE, el comentario 6 al apartado 3 de dicho precepto dispone lo siguiente: *«Algunos Estados miembros no incluyen los apartados 1 y 2 en sus convenios bilaterales. Estos países prefieren simplemente enumerar de forma exhaustiva los impuestos de cada país a los que se aplica el Convenio, precisando que el Convenio también se aplicará a los impuestos subsiguientes similares a los enumerados»*.

En estos casos, dicho comentario sugiere un cambio de redacción del apartado 3, eliminando la expresión *«en particular»*, pues no habría alusión a impuestos sobre la renta y patrimonio regulados en los dos apartados anteriores a los que referirse⁸⁷.

Como recogen los comentarios al artículo 2 del MCOCDE, el ámbito de aplicación de los Convenios inspirados en el modelo OCDE abarca los impuestos sobre la renta y el patrimonio, evitándose expresamente el uso del término «impuestos directos por ser demasiado impreciso».

⁸⁶ Estos comentarios se pueden consultar a través del siguiente enlace:

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1.

⁸⁷ En concreto, establece que los países que adopten este criterio pueden expresarlo de la siguiente forma:

«1. Los impuestos a los que se aplica el Convenio son:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

2. El Convenio también se aplicará a impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establecen con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio, y que se añadan o sustituyan a los impuestos enumerados en el apartado 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente cualesquiera modificaciones importantes en su legislación tributaria».

(iv) Finalmente, el comentario 7 sobre la cláusula dinámica recogida en el apartado 4 del artículo 2 del MCOCDE dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro): «Puesto que la relación de impuestos que figura en el apartado 3 es meramente declarativa, este apartado prevé la aplicación del Convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los existentes en un Estado contratante o los sustituyan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio».

De los comentarios al MCOCDE se desprende que lo relevante a la hora de concluir si el IDSDi se encuentra incluido o no dentro del ámbito de aplicación de los CDIs, no es tanto la naturaleza directa o indirecta de dicho impuesto, sino si nos encontramos ante un impuesto que grava la renta o el patrimonio, debiendo fijarnos, por tanto, en el objeto imponible de este impuesto. Por otra parte, en los casos específicos de los CDIs que prescinden de los apartados uno y dos del artículo 2 y que definen directamente su ámbito de aplicación a través de la enumeración de impuestos (propia del apartado 3) y de una cláusula dinámica (como es el caso del CDI de España con EEUU), lo determinante para concluir si el IDSDi se incluye dentro de estos CDIs es verificar si dicho impuesto se encuentra enumerado en la lista exhaustiva de impuestos (escenario poco probable), o se puede defender que tiene una naturaleza idéntica o análoga a los impuestos incluidos en dicha enumeración (de acuerdo con la cláusula dinámica mencionada).

Sobre la base de lo anterior, cabe extraer las siguientes conclusiones en relación con este aspecto controvertido del impuesto:

(i) La consideración del IDSDi como un impuesto incluido en el ámbito de aplicación de aquellos CDIs suscritos por España que incluyen los cuatro apartados del artículo 2 parece más que probable a pesar de su configuración formal como impuesto indirecto. Como hemos analizado de forma pormenorizada en el apartado anterior, si atendemos a la finalidad por la que se introduce este impuesto y a un análisis conjunto de dicha finalidad con los elementos que lo definen, podemos llegar a concluir que el ISDi es un impuesto que nace para compensar la falta de recaudación del IS y, por lo tanto, creado para gravar la obtención de renta por parte de los prestadores de los servicios digitales.

Partiendo de esta consideración del IDSDi como a un impuesto sobre la renta, la exclusión del IDSDi de este tipo de CDIs resulta realmente difícil de sostener, y ello dado que todos estos CDIs mantienen la referencia genérica a los impuestos sobre la renta y el patrimonio en los dos primeros apartados de su artículo 2⁸⁸. No obstante, no se puede descartar que esta interpretación no sea compartida por parte de la Administración tributaria, precisamente porque la «hibridación» del IDSDi por parte del legislador⁸⁹ otorga a esta última

⁸⁸ Que, recordemos, delimita el ámbito de aplicación de estos CDIs.

⁸⁹ Con el claro objetivo de excluirlo de los CDIs.

argumentos para tratar de defender lo contrario (esto es, su exclusión de los CDIs).

De esta forma, la controversia está servida entre los llamados a ser contribuyentes de este impuesto que traten de invocar que el IDSDi debe cumplir con el CDI firmado entre España y su estado de residencia y la Administración tributaria.

(ii) En el caso específico del CDI con EEUU la conclusión anterior cambia. Recordemos a estos efectos que el artículo 2 del CDI de España con EEUU no contiene una referencia genérica a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, sino que (i) establece una enumeración de impuestos comprendidos en el CDI en la que realiza una mención exclusiva al IRPF y al IS (sin esa definición genérica) y (ii) contiene una cláusula de adaptación dinámica⁹⁰.

Por ello, teniendo en cuenta que el IDSDi no está comprendido en la enumeración de impuestos del CDI, a la hora de valorar su inclusión en este CDI únicamente podemos acudir a la cláusula dinámica de introducción de nuevos impuestos del artículo 2.2 del CDI con EEUU, en virtud de la cual los nuevos impuestos sólo quedarían cubiertos por el CDI si tienen una naturaleza «*idéntica o análoga al IRPF o al IS*» (y no simplemente la naturaleza de impuestos sobre la renta).

Dicho lo anterior, aun cuando se pueda considerar que el IDSDi es un impuesto sobre la renta, su calificación como impuesto idéntico o análogo al IS resulta mucho más difícil de defender teniendo en cuenta las características

⁹⁰ En este sentido, el artículo 2 del CDI de España con EEUU, al definir los Impuestos comprendidos establece lo siguiente:

«1. Los impuestos existentes a los que se aplica este Convenio son:

a) En España:

i) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y

ii) El Impuesto sobre Sociedades.

b) En los Estados Unidos: Los impuestos federales sobre la renta que establece el Código de Rentas Internas (excluidas las contribuciones a la Seguridad Social), y los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros y sobre fundaciones privadas. Sin embargo, el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros solamente en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reasegurados con personas que no tengan derecho a la exención de dichos impuestos con arreglo a este o a cualquier otro Convenio aplicable a los mismos.

2. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente los cambios importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales y las publicaciones oficiales relativas a la aplicación del Convenio.»

Por otra parte, el Protocolo y su Memorando de Entendimiento a este CDI, firmado en Madrid el 14 de enero de 2013, precisa, en relación con este precepto, que «*toda duda que pueda surgir respecto de la interpretación o la aplicación de este Convenio y, en particular, respecto de si una cierta medida fiscal está comprendida en el ámbito del Convenio, se resolverá exclusivamente de acuerdo con las disposiciones del artículo 26 (Procedimiento Amistoso) de este Convenio*».

de ambos impuestos. Y si no se puede considerar que el IDSDi es un impuesto idéntico o análogo al IS, entonces la conclusión es que el IDSDi debe quedar excluido del ámbito de aplicación del CDI de España con Estados Unidos.

Esta misma interpretación es sostenida por parte de MACARRO OSUNA⁹¹, que concluye lo siguiente:

«Sin embargo, el principal país de residencia de las empresas afectadas —al menos el que mayor queja internacional ha realizado—, los Estados Unidos, no incluyó dichas disposiciones en su CDI con España. El CDI solo recoge el listado de los impuestos de ambos Estados que se ven afectados así como la cláusula dinámica para cambios futuros. Así como hemos concluido que el DST nos parece un impuesto sobre la renta, nos parece mucho más complejo poder afirmar que se trata de un impuesto sustancialmente similar al Impuesto de Sociedades, siendo este el parámetro a considerar respecto de las empresas estadounidenses.»

Sobra decir que esta conclusión adquiere una extraordinaria relevancia en la práctica para la recaudación del IDSDi, habida cuenta de que los grandes gigantes tecnológicos a los que, en un principio va dirigido este impuesto, son residentes fiscales en Estados Unidos.

3. Riesgo de doble o múltiple imposición

Una de las principales consecuencias de la configuración del IDSDi como una medida unilateral es que, como consecuencia de este impuesto se pueden generar situaciones en las que unos mismos ingresos estén sometidos a imposición por dos o más impuestos. En particular, los ingresos derivados de los servicios digitales objeto de gravamen van a estar sometidos a tributación (i) por el IDSDi en España y (ii) por el IS en el Estado de residencia de la sociedad prestadora de los mismos.

La doble imposición⁹² generada por el IDSDi puede ser interna o internacional:

(i) **Doble imposición interna:** Esta situación se producirá en todas aquellas empresas que presten servicios digitales sujetos al IDSDi y que, a su vez, sean sujetos pasivos del IS por tener su residencia fiscal en España. Los ingresos de-

⁹¹ MACARRO OSUNA, J. M.; «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2020, pág. 28. ISSN: 1132-8576.

⁹² Se utiliza el término «doble imposición» a efectos expositivos para hacer referencia a estas situaciones en las que unos mismos ingresos son sometidos a tributación por dos impuestos distintos, sin perjuicio de que, desde el punto de vista técnico-tributario estricto, este término debería utilizarse cuando dichos impuestos tienen naturaleza idéntica o análoga, cuestión que, como hemos visto, resulta discutible al comparar el IDSDi y el IS.

rivados de dichos servicios digitales no sólo tributarían por el IDSDi, sino que formarían parte de su resultado contable y, por tanto, de la base imponible de su IS en España. De esta forma se estaría tributando doblemente (en primer lugar por el ISSD y en segundo lugar por el IS).

Esta doble imposición interna se puede ver mitigada si se permite que la cuota del IDSDi constituya un gasto deducible a efectos de determinar la base imponible del IS. Al contrario que la Directiva⁹³, el Proyecto de Ley no hace ninguna referencia específica a la deducibilidad del ISSDI en sede del IS (pero tampoco prevé que no sea deducible). Así las cosas, dado que contablemente nos encontramos ante un gasto (al no ser la cuota del IDSDi recuperable) y dicho gasto no se encuentra comprendido en los supuestos de no deducibilidad el artículo 15 de la LIS, este gasto podría deducirse en sede del IS en la medida en que cumpla con los requisitos genéricos de deducibilidad (contabilización, justificación, imputación temporal y correlación con los ingresos).

Téngase en cuenta, no obstante, que con este mecanismo de deducción del gasto en la base imponible del IS se estaría mitigando la doble imposición interna, pero no neutralizando la misma⁹⁴, lo cual sólo se conseguiría si se permitiese una deducción en cuota del IS por todo el importe pagado en el IDSDi, posibilidad que hoy por hoy no contempla ni la LIS ni el PLIDSDi⁹⁵.

(ii) Doble imposición internacional: Las situaciones de doble imposición internacional con respecto al IDSDi español se presentarán para las entidades no residentes, que deberán tributar por el IS en su Estado de residencia y por el IDSDi en España⁹⁶.

Estas situaciones de doble imposición plantean en la práctica aún mayores dificultades y ello dado que, si se acepta la naturaleza indirecta del IDSDi (como pretende el legislador), dicho impuesto quedaría excluido de los CDIs y, en consecuencia, no se podrán aplicar los mecanismos para evitar la doble imposición previstos en los mismos.

De esta forma, las medidas para evitar la doble imposición internacional van a depender de la normativa interna de cada país y parece poco probable que los

⁹³ La cual, recordemos, que en su punto expositivo 27 prevé que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el IDSDi, pagado como coste, de la base imponible del IS en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.

⁹⁴ Ya que en la práctica no se estaría deduciendo la totalidad del IDSDi pagado de la cuota íntegra del IS, sino únicamente un 25% (tipo actual del IS) de dicho importe.

⁹⁵ Y que podría resultar controvertida atendiendo a la naturaleza del IDSDi.

⁹⁶ Sin perjuicio de que las entidades españolas también podrán sufrir situaciones de doble imposición internacional si se ven afectadas por un impuesto sobre servicios digitales establecido unilateralmente en el extranjero.

Estados de residencia de las entidades gravadas por el IDSDi estén por la labor de evitar la doble imposición creada por un impuesto unilateral español⁹⁷.

El problema se agrava si tenemos en cuenta que España no es el único país que ha adoptado un impuesto unilateral sobre los servicios digitales, de forma que una multinacional (pongamos, por ejemplo, a una empresa estadounidense) puede verse sometida a una situación ya no de doble, sino de múltiple imposición (al tener que hacer frente a los impuestos sobre servicios digitales unilaterales, por ejemplo, de España, Italia y Hungría).

4. Posible vulneración del principio de generalidad y proporcionalidad

El artículo 3.1 de la LGT regula los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario de acuerdo con la siguiente redacción:

«1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.»

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al regular los principios de buena regulación en las iniciativas legislativas dispone lo siguiente:

«1. En el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia. En la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación a dichos principios.»

De los principios expuestos en los dos preceptos anteriores, la aprobación del IDSDi puede generar problemas con respecto al cumplimiento de dos de ellos: el principio de generalidad y el principio de proporcionalidad.

(i) Principio de generalidad del hecho imponible: En esencia, este principio exige que el legislador delimite todos los presupuestos de hecho que indican capacidad económica y su finalidad es evitar que existan discriminaciones o privilegios a favor de determinadas personas.

⁹⁷ Si bien no es descartable que se permita la deducción en base del impuesto pagado, recordemos que esta situación no neutraliza, sino que minora, la doble imposición sufrida por el contribuyente.

Pues bien, como ya anticipábamos al analizar el hecho imponible, cabe plantearse si la delimitación objetiva de los servicios sujetos a este impuesto cumple con este principio de generalidad. Esto es así, dado que, como indica el propio nombre del impuesto, no se gravan todos, sino determinados servicios digitales, argumentándose la selección de los servicios digitales gravados (i) por ser aquellos en los que el usuario adopta un papel esencial en la creación de valor para los prestadores de los mismos y (ii) por ser los servicios que provocan mayor desajuste entre el lugar en que se gravan los beneficios y el lugar donde están establecidos los usuarios.

Sin embargo, como recoge la doctrina científica, esta justificación puede no ser suficiente para considerar cumplido este requisito. En palabras de MENÉNDEZ MORENO⁹⁸: *«Unas muy breves consideraciones finales para significar, como en otros tantos comentarios editoriales precedentes, que la acotación de lo gravado plantea la necesidad de contrastar esa acotación con el principio de generalidad, porque no es «todo lo digital» lo que se grava, sino «determinados servicios digitales», sin que la selección de los servicios gravados esté (más allá de la reseñada dificultad de aplicar el impuesto) suficientemente fundamentada como para salvaguardar las dudas respecto de la vulneración del citado principio».*

(ii) Principio de proporcionalidad: En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

El Proyecto de Ley de la Anterior Legislatura justificaba el principio de proporcionalidad en base a la Propuesta Inicial de Directiva. Así, en la exposición de motivos se establecía la siguiente justificación:

«Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha procurado alcanzar estrictamente los objetivos perseguidos. En particular, únicamente se han considerado como hechos imponibles aquellos que están previstos como tales en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea el 21 de marzo de 2018, que son los relativos a aquellos modelos de negocio en los cuales se entiende que los problemas detectados se presentan de forma más exacerbada, sin que se hayan incluido en esa relación de hechos imponibles los relativos a otros supuestos también potencialmente perjudiciales.»

Sin embargo, tras la modificación de la Propuesta Inicial de Directiva y su definitivo rechazo, el establecimiento de tres tipos de servicios sujetos en el Proyecto de Ley ya no puede justificar su proporcionalidad en que se consideren como hechos imponibles exclusivamente los recogidos en la Propuesta de Directiva.

⁹⁸ MENÉNDEZ MORENO, A.; «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019, pág. 6. ISSN: 1132-8576.

Consciente de ello, el legislador justifica el cumplimiento de este principio en los siguientes términos:

«Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha procurado alcanzar estrictamente los objetivos perseguidos.»

Uno se puede cuestionar si un razonamiento tan escueto como el anterior resulta suficiente como para justificar el cumplimiento de este principio de proporcionalidad.

5. Aspectos controvertidos en relación con las reglas de localización

Como se ha explicado, las reglas de localización constituyen un elemento fundamental del impuesto, en la medida en que regulan el punto de conexión que permite determinar si un servicio digital se ha realizado en territorio español y, por lo tanto, si puede someterse a imposición por el IDSDi español. La localización de los servicios digitales atiende a la ubicación del usuario de los servicios como elemento clave en la generación de valor, estableciendo unas reglas especiales en función de la naturaleza de cada tipo de servicio digital gravado y una presunción de localización de dispositivos en base a la dirección IP del mismo.

Sin embargo, estas reglas de localización presentan las siguientes cuestiones controvertidas:

(i) Localización a través de la dirección IP: En primer lugar, este mecanismo de localización de un determinado dispositivo conforme a la dirección de IP se configura como una presunción *iuris tantum*, admitiendo prueba en contrario. Así lo regula el propio artículo 7.4 del PLIDSDi, que dispone que *«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»*.

Sin embargo, esta presunción no está exenta de crítica:

— Por un lado, en palabras de QUINTANA FERRER⁹⁹: *«No se especifica en relación con esta medida quién va a proporcionar la información del protocolo de IP, ni se señalan mecanismos para disipar las dudas sobre su certeza, que intentan resolverse añadiendo el inciso —o cualquier otro método de geolocalización en caso de que sea más exacto»*.

— Por otro lado, la posibilidad de sustituir la dirección de IP por un método de geolocalización más exacto abre la puerta a una cierta discrecionalidad por

⁹⁹ QUINTANA FERRER, E.; «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, pág. 179. ISSN: 1696-0173.

parte de las empresas que previsiblemente constituirá una fuente de conflictos con la Administración tributaria. Precisamente por este motivo, en la redacción de la Propuesta de Directiva presentada en la reunión del ECOFIN de 5 de noviembre de 2018, se eliminó una previsión similar recogida en la redacción original de la Propuesta Inicial de Directiva.¹⁰⁰

(ii) Reglas de difícil aplicación en la práctica y con un elevado coste para las empresas: En segundo lugar, las reglas especiales introducidas para determinar la localización del usuario en cada tipo de servicio, aun cuando tratan de adaptarse a la naturaleza de cada uno de los servicios, no pueden evitar las dificultades asociadas a su aplicación en la práctica y los elevados costes para las empresas, obligadas a establecer los sistemas o mecanismos que permitan determinar la localización de los dispositivos.

Téngase en cuenta que muchos de los usuarios acceden a los servicios objeto de gravamen utilizando dispositivos móviles, lo cual implica la posibilidad de que los mismos se encuentren en tránsito o se localicen en distintos territorios a lo largo de los diferentes momentos de la contratación de un servicio.

Pongamos por ejemplo un servicio de intermediación en línea prestado por la plataforma AIRBNB a un usuario que desea encontrar alojamiento para un viaje que va a realizar a la India. El apartamento se elige vía aplicación en el móvil desde España, localizándose el IP del dispositivo utilizado para seleccionar el mismo en dicho territorio. Al día siguiente, tiene lugar la confirmación de la reserva del apartamento por parte del anfitrión cuando el IP del dispositivo muestra que el mismo está situado en Turquía (país de escala en el vuelo para llegar a la India). Al día siguiente, el usuario llega a la India y accede al apartamento reservado. Como el apartamento cumple con sus expectativas, el usuario no presenta ninguna queja, expirando el plazo para resolver el contrato de arrendamiento al día siguiente (día en el que la localización IP muestra que el dispositivo del usuario está en Nepal por encontrarse éste de excursión en dicho territorio). Cuatro días más tarde, por un imprevisto, el usuario tiene que volver a España haciendo escala en Dubái. Precisamente cuando el usuario se encuentra de escala (localización del IP del dispositivo en Dubái) finaliza el plazo del contrato de arrendamiento.

En este ejemplo, ¿dónde se localizaría la operación? ¿Cuándo se entiende que «concluye la operación subyacente»? ¿Tiene sentido el resultado alcanzado? Como se puede apreciar, resulta evidente la dificultad práctica asociada a localizar determinado tipo de operaciones, además del coste de los sistemas necesarios para lograr esa trazabilidad.

Por otra parte, en la medida en que la determinación de la base imponible va a depender de la localización de los dispositivos utilizados por los usuarios y los mecanismos establecidos por las empresas, todas estas dificultades también

¹⁰⁰ Tal y como expone QUINTANA FERRER, E.; «Economía...» *op. cit.*, pág. 179.

se van a trasladar a la cuantificación del impuesto, tal y como pasamos a ver a continuación

6. Determinación de la base imponible

Otro de los principales aspectos controvertidos que presenta el IDSDi lo encontramos en la determinación de la base imponible. En particular, cabe hacer referencia a tres cuestiones conflictivas relativas (i) a la norma general del artículo 10.1 del PLIDSDi, (ii) a la proporción de las reglas especiales del artículo 10.2 de la PLIDSDi y (iii) a las dificultades de aplicación práctica y comprobación tributaria en la determinación de la base imponible.

(i) Regla general: Como se ha expuesto, la base imponible se encuentra constituida por el importe total de los ingresos brutos excluidos, en su caso, el IVA y otros impuestos equivalentes. Ello implica que la base imponible resultará positiva para los prestadores de los servicios incluso para aquellos contribuyentes que puedan presentar pérdidas.

Si nos encontrásemos ante un impuesto de verdadera naturaleza indirecta, que grava únicamente los ingresos por la prestación de determinados servicios, poco se podría decir al respecto. Ahora bien, como hemos analizado, nos encontramos ante un impuesto de naturaleza híbrida que, si bien grava formalmente determinados servicios digitales, tiene como finalidad someter a imposición la capacidad económica de los prestadores de dichos servicios, esto es, la obtención de beneficios por estos últimos por la monetización de la contribución de los usuarios.

Siendo así, esta regla general de determinación de la base imponible sí que resulta problemática. Podemos decir que los contribuyentes (en especial, aquellos con negocios deficitarios) pasan a ser los principales perjudicados del afán del legislador de justificar la naturaleza indirecta del impuesto con el objetivo indisimulado de evitar que el IDSDi quede afectado por los CDIs.

(ii) Reglas específicas para cada tipo de servicio digital sujeto a este impuesto: Aunque cada servicio tiene una fórmula diferente, las tres reglas específicas tienen como elemento común que, en todas ellas (i) se determina un porcentaje que resulta de dividir los usuarios o los dispositivos situados en España (atendiendo a la naturaleza de cada uno de los tres servicios) entre el total de usuarios o dispositivos registrados en todo el mundo y (ii) se aplica dicho porcentaje sobre los ingresos totales.

Pues bien, otra de las cuestiones conflictivas del PLIDSDi es que ninguna de las tres reglas recogidas en el artículo 10.2 de la LIS especifica el ámbito geográfico al que deben referirse los ingresos totales sobre los que aplicar cada una de las proporciones. Desde un punto de vista finalista, parece razonable considerar que el legislador hace referencia a ingresos totales obtenidos en todo el mundo

(ingresos totales mundiales), ya que, de lo contrario, no tendría mucho sentido aplicar sobre los mismos ninguna proporción. Pero es cierto que el legislador no lo aclara expresamente en el literal de la norma.

Téngase en cuenta que el resultado práctico entre considerar los ingresos totales mundiales o los ingresos referidos a otro ámbito geográfico puede variar considerablemente, sobre todo si se tiene en cuenta que el valor unitario de los ingresos percibidos puede variar de una localización a otra. Por ello sería conveniente que se aclarase este extremo en el literal de cada una de las normas especiales del artículo 10.2 del PLIDSDi.

(iii) Dificultades de comprobación de la determinación de la base imponible por parte de la Administración tributaria: Como hemos visto, las reglas especiales de determinación parten de la aplicación de una ecuación a la totalidad de ingresos obtenidos.

Ahora bien, como señala BELDA REIG, I.¹⁰¹, los términos de esta ecuación y más concretamente los relativos al denominador de la misma (número de veces que aparezca la publicidad en los dispositivos situados en todo el mundo, número de usuarios situados en todo el mundo en función de la localización de los dispositivos que utilizan en distintos momentos del tiempo) son datos difícilmente controlables, manipulables en función de la voluntad real de tributación del contribuyente y prácticamente imposibles de trazar y comprobar mediante los sistemas de control actuales por parte de la Administración tributaria.

Ello implica que, en la práctica, la realización de un cálculo correcto de estas proporciones va a depender de la buena voluntad del contribuyente.

En este caso de la transmisión de datos surge una dificultad adicional a la comprobación por parte de la Administración tributaria y es que, en palabras de BELDA REIG¹⁰², puede ocurrir que muchas de estas ventas de volúmenes de datos *«sean realizadas desde filiales ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones con poca o nula transparencia fiscal y, por tanto, de forma completamente opaca a los procedimientos de comprobación e inspección de nuestra Agencia Tributaria. De hecho, por la inmaterialidad de este tipo de activos, los volúmenes de datos, éstos pueden circular y traspasar todo tipo de fronteras físicas y jurídicas sin ningún tipo de control, rastro ni, mucho menos, inspección con fines arancelarios.»*

¹⁰¹ BELDA REIG, I.; «La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2019, págs. 59-68. ISSN: 1132-8576.

¹⁰² BELDA REIG, I.; «La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2019, págs. 63. ISSN: 1132-8576.

7. ¿Merece la pena este impuesto en términos económicos? Previsiones de recaudación en contraposición con la pérdida de competitividad de España

La siguiente cuestión conflictiva que presenta el IDSDi es la valoración de su impacto en términos económicos.

Es evidente que el IDSDi nace con una finalidad eminentemente recaudatoria. Si se aprueba este impuesto, el Gobierno contará con una recaudación adicional que le permitiría sufragar un aumento del gasto público.

En el apartado del Impacto Económico y Presupuestario de la Memoria con el Análisis del Impacto Normativo del Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (en adelante, «*Memoria del Anteproyecto del IDSDi*»)¹⁰³, se estimaba una recaudación por este impuesto de 1.200 millones de euros en términos anuales.

Para determinar esta cifra se partió de la estimación de recaudación realizada por la Comisión Europea para el conjunto de la UE, recogidas en su informe *Commission Staff Working Document. Impact Assessment, SWD(2018) 81 final/2, de fecha 21 de marzo de 2018*¹⁰⁴. En dicho informe, tomando en consideración el peso de España en el PIB europeo (un 7,5 %), se estimaba que en el año 2018 el establecimiento en España del IDSDi podía aportar 600 millones de euros de recaudación en 2018.

Sorprende la diferencia entre ambas cifras (estamos hablando, ni más ni menos, que del doble de una con respecto a la otra). El motivo de dicha diferencia es que en la Memoria del Anteproyecto se llevan a cabo una serie de correcciones al alza sobre la estimación inicial de la UE:

(i) En primer lugar, se incrementa el peso relativo de España del 7,5% al 9,1%, utilizando para ello el porcentaje específico que, según Eurostat, representa España en la UE atendiendo a indicadores como: la participación en redes sociales, la búsqueda de información para la compra de bienes y servicios y la búsqueda de información para viajes y alojamientos. Con este nuevo porcentaje, la estimación se eleva a 728 millones de euros.

(ii) En segundo lugar, se eleva la estimación sobre la base de que el ámbito subjetivo del IDSDi español será mayor que el del impuesto de la Propuesta de la Directiva. Como hemos expuesto, el PLIDSDi tiene un umbral de huella digital significativa inferior, situado en 3 millones de euros, lo cual implica que se amplía para este impuesto el número de contribuyentes, y con ello la recaudación

¹⁰³ Accesible mediante el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/documentacion/publico/normativadoctrina/proyectos/tributarios/main%20apl%20idsd.pdf>.

¹⁰⁴ Accesible mediante el siguiente enlace: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>.

prevista. Este impacto supone una elevación de la recaudación estimada a 968 millones de euros, según las estimaciones de la Memoria del Anteproyecto.

(iii) Finalmente, se aplica sobre el resultado anterior una tasa de actualización anual en previsión del fuerte crecimiento de los ingresos por la publicidad en línea, los servicios de intermediación prestados por plataformas y el tráfico de datos en Internet. Tras la aplicación de dicha tasa, la Memoria Justifica del Anteproyecto llega a la estimación expuesta de 1.200 millones de euros.

Sin perjuicio de que los ajustes anteriores puedan resultar convincentes o no, lo que es cierto es que la estimación recaudatoria del Gobierno ha sido discutida por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), la cual rebaja el importe estimado de recaudación de los 1.200 millones de euros calculados por el Gobierno a una horquilla de entre 546 y 968 millones.

Según varios medios de comunicación¹⁰⁵, el Gobierno ya ha rebajado sus perspectivas de recaudación con este impuesto en torno a un 19,33%, pasando de los 1.200 millones de euros estimados en la anterior legislatura a 968 millones (cifra que coincide con el rango más elevado de la horquilla ofrecida por AIReF). Como vemos, la estimación de recaudación por el IDSDi no es una cuestión pacífica.

En contraposición con dicha recaudación, debe advertirse que se estima que el establecimiento del IDSDi produzca un impacto negativo en la economía española, tal y como recoge el Informe de Price Waterhouse Coopers sobre el «*Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española*»¹⁰⁶ (en lo sucesivo «**Informe de PWC**»). En virtud de este detallado informe, el efecto negativo del IDSDi sobre la economía española se materializa:

1. En un impacto económico negativo a corto plazo en el PIB, estimado entre 586 y 662 millones de euros por parte del informe de PWC¹⁰⁷. Este impacto viene determinado, a su vez, por los efectos que el IDSDi tiene sobre los principales beneficiarios de los servicios digitales que van a ser sometidos a gravamen, esto es, por las pequeñas y medianas empresas y los consumidores finales. En concreto, según el informe de PWC:

a. Las empresas españolas usuarias de los servicios digitales gravados verán reducidos sus beneficios entre 450 y 562 millones de euros, como consecuencia (i) del incremento del coste de uso de plataformas y máquetin *online* (derivadas

¹⁰⁵ Entre otras, cabe destacar la siguiente noticia: <https://www.elmundo.es/economia/2020/02/19/5e4be98121efa031428b45df.html>.

¹⁰⁶ Informe accesible a través del siguiente enlace: https://www.adigital.org/media/informe_pwc-impacto-impuesto-servicios-digitales-economia-espanola.pdf.

¹⁰⁷ Como expone el citado Informe de PWC en su página 6.

del establecimiento de este impuesto) y (ii) de la reducción de sus ventas por el traslado previsible de parte del precio al cliente final¹⁰⁸.

b. Los consumidores, por su parte, verán reducido su bienestar (i) por el incremento del precio de los productos y servicios digitales consumidos y (ii) por el valor de los bienes que dejarán de consumir (coste de oportunidad). Esta reducción del bienestar ha sido cuantificada por el Informe de PWC en un rango de entre 515 y 665 millones de euros.

2. En un efecto sobre la economía a largo plazo, difícil de cuantificar, pero perjudicial, que consiste en una ralentización del proceso de digitalización de la economía española. Este efecto está descrito por el Informe de PWC de la siguiente forma¹⁰⁹: «A largo plazo, la ralentización del proceso de digitalización de las empresas españolas hará a la economía menos productiva, menos innovadora, menos emprendedora y, en consecuencia, menos competitiva a nivel global».

En pocas palabras, según este Informe de PWC el IDSDi traerá consigo a largo plazo una pérdida de competitividad de la economía española.

A los efectos negativos anteriores (impacto negativo en el PIB a corto plazo y pérdida de competitividad a largo plazo) hay que añadir la posibilidad de que Estados Unidos tome medidas arancelarias como respuesta al establecimiento de este impuesto. En este sentido, no se puede descartar que, como medida de presión, la Administración estadounidense anuncie la imposición de aranceles sobre la importación de productos españoles, por considerar que este impuesto discrimina a las empresas estadounidenses.

Se trata de un escenario realista, puesto que es precisamente lo que ha ocurrido en Francia a raíz del establecimiento de la tasa GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon). De hecho, la amenaza estadounidense de imponer aranceles sobre los productos franceses ha sido uno de los principales motivos por los que Francia ha aplazado su proyecto de Tasa GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon), tratando de evitar temporalmente una guerra comercial.

A la vista de los efectos negativos descritos, la cuestión controvertida que se plantea es si merece la pena establecer el IDSDi en términos económicos a corto y largo plazo. Sobre todo si se tiene en cuenta que el retraso en la tramitación y aprobación definitiva de la norma que regula el IDSDi reduce considerablemente el ámbito de aplicación temporal de este impuesto transitorio y con ello la recaudación esperada del mismo, tal y como pasamos a ver en la siguiente cuestión.

¹⁰⁸ Como expone el citado Informe de PWC en su pág. 5.

¹⁰⁹ De acuerdo con lo dispuesto en el citado Informe de PWC en su pág. 6.

8. ¿Es el momento para tramitarlo?

Finalmente, la última cuestión conflictiva que cabe plantearse sobre este Proyecto de Ley es si realmente estamos ante el momento idóneo para llevar a cabo su tramitación o, si por el contrario, merece la pena esperar hasta finales de 2020 para decidir si tramitar el mismo o no.

Como ya se ha anticipado, teniendo un objetivo eminentemente recaudatorio, el Gobierno de España trata de aprobar este impuesto antes de finalizar el año 2020. De esta forma, si se aprueba el IDSDi con efectos en el ejercicio 2020, ello le permitiría disponer de un ingreso público adicional en este ejercicio.

Ahora bien, no debemos olvidar que nos encontramos en el mes de abril de 2020 con un Proyecto de Ley (i) que se encuentra en una fase muy preliminar de su tramitación parlamentaria y (ii) que, de aprobarse en los términos actuales, no entraría en vigor hasta los tres meses de su publicación en el BOE. Esto significa que la entrada en vigor de un impuesto configurado como una medida provisional (a la espera de alcanzar una solución global) se acerca cada vez más a diciembre de 2020, fecha en la que, en un principio, la OCDE se ha comprometido a alcanzar dicha solución definitiva a nivel internacional.

De ser así, estaríamos ante un impuesto con un periodo temporal de aplicación muy limitado o, en el peor de los casos, que nunca llegaría a aplicarse (si se demora tanto su tramitación que se llega antes a la solución internacional en el seno de la OCDE). Lo anterior genera a su vez una evidente situación de inseguridad jurídica para aquellas empresas llamadas a ser contribuyentes de este impuesto, obligando a las mismas a provisionar parte de su tesorería para satisfacer un potencial impuesto a final de año que puede que nunca llegue a ser efectivo.

Así las cosas, es razonable preguntarse si no sería más práctico y sensato esperar a ver si se adopta una solución definitiva por parte de la OCDE a finales de 2020 antes de plantearse aprobar un impuesto de estas características. Sobre todo si se tiene en cuenta que la limitación temporal de la aplicación del IDSDi como consecuencia del retraso en su tramitación se traduce en una minoración de la recaudación estimada por este impuesto, perdiendo fuerza así el principal motivo que impulsa al Gobierno para acelerar su entrada en vigor.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMA CERRILLO, R.; «Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital», *Revista Quincena Fiscal*, 2019, núm. 20, págs. 77-94. ISSN: 1132-8576.

- BARRERA, M.; «Seminario de actualización fiscal para la empresa 2018». *Fiscalidad digital: Impuesto sobre determinados servicios digitales* (Garrigues), págs. 209-227.
- BELDA REIG, I.; «La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional», *Revista Quincena Fiscal*, 2019, núm. 17, págs. 59-68. ISSN: 1132-8576.
- BOX GARCÍA, J. I.; «El Impuesto sobre Servicios Digitales», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2019, núm. 946. ISSN: 1132-0257.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.; «El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 2018, número 39, págs. 1-17. ISSN: 2443-9843.
- CARREÑO, F. y PERELLÓ, J.; «Plans Regarding Digital Taxes», *International Transfer Pricing Journal (IBFD)*, 2019, núm. 26, No. 2. ISSN: 1554-0650.
- CRUZ AMORÓS, M.; «Nuestro Impuesto sobre determinados Servicios Digitales», *Actum Fiscal* [en línea], 5 de diciembre de 2018, núm. 142, págs. 109-111. ISSN-e 1135-3260. Disponible en: <https://elderecho.com/impuesto-determinados-servicios-digitales>.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F.; «El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google”», *Revista Quincena Fiscal*, 2019, núm. 11, págs. 47-68. ISSN: 1132-8576.
- GAUDIER, J. L. y PERELLÓ, J.; «Impuesto sobre Servicios Digitales: ¿se quedará la recaudación en la nube?». En: *Legal Today* [en línea], 19 de diciembre de 2018. Disponible en: http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/impuesto-sobre-servicios-digitales-se-quedara-la-recaudacion-en-la-nube.
- LAMPREAVE, P.; «Spain Has Approved the Digital Service Tax: The Controversy Is Served». En: *Kluwer International Tax Blog* [en línea], 24 de febrero de 2020. Disponible en: http://kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/?doing_wp_cron=1588244954.6733870506286621093750.
- MACARRO OSUNA, J. M.; «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal*, 2020, núm. 6, págs. 21-30. ISSN: 1132-8576.
- MENÉNDEZ MORENO, A.; «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales», *Revista Quincena Fiscal*, 2019, núm. 6, págs. 1-6. ISSN: 1132-8576.

- PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, H.; «Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2018, número 9, págs. 39-68. ISSN: 2445-2165.
- PwC; «Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales de la economía española». En: *AMETIC* [en línea], 29 de enero de 2019. Disponible en: <http://ametic.es/es/publicaciones/impacto-de-un-impuesto-sobre-los-servicios-digitales-en-la-economia-espanola>
- QUINTANA FERRER, E.; «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, 2019, núm. 3, págs. 159-198. ISSN: 1696-0173.
- VILCHES DE SANTOS, D.; «Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 443, 2020, págs. 23 y 24. ISSN: 1138-9540.

ANEXO I

ELEMENTOS FUNDAMENTALES PROPUESTA INICIAL DE DIRECTIVA (CUADRO 1)				
Elemento	Artículo directiva	Regulación		
Elemento objetivo (hecho imponible) ¿Qué se grava?	Ingresos imponibles (nota 1) Artículo 3	El ISD grava la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario y que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los mismos. En particular, se gravan tres tipos de servicios :		
		Servicios de publicidad en línea (art. 3.1. a): Servicios consistentes en la inclusión de publicidad en una interfaz digital dirigida a los usuarios de dicha interfaz.	Servicios de intermediación en línea (art. 3.1.b): Puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.	Transmisión de datos (art. 3.1.c): La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.
	Supuestos de no sujeción Artículo 3	La sujeción al impuesto se aplicará independientemente de que la interfaz digital sea o no propiedad de la entidad responsable de incluir en ella la publicidad. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital se considerará a dicha entidad, y no al propietario de la interfaz, proveedora del servicio.	1) Cuando las interfaces digitales multifacéticas que facilitan una entrega de bienes o una prestación de servicios subyacentes directamente entre los usuarios de la interfaz, los ingresos obtenidos de esas operaciones por los usuarios quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto.	1) No incluirá la transmisión de datos por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado.
			2) Los ingresos procedentes de actividades minoristas consistentes en la venta de bienes o servicios que se contratan en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (no son intermediarios) quedan fuera del ámbito de aplicación del ISD.	
			3) La puesta a disposición de una interfaz digital cuando la única o principal finalidad de la entidad que la lleve a cabo sea (i) suministrar contenidos digitales a los usuarios o (ii) prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.	2) El impuesto no grava (i) la recopilación o (ii) el tratamiento digital de datos para fines internos de la empresa o la cesión de los mismos a otras partes sin mediar remuneración.
4) La prestación por un centro de negociación o un internalizador sistemático de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE.				
5) La prestación por un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado o de un servicio consistente en facilitar la concesión de préstamos.				
Grupos de empresas: Los ingresos procedentes de la prestación de uno de los servicios anteriores por una entidad perteneciente a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera a otra entidad de ese mismo grupo no estarán sujetos.				

EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES...

ELEMENTOS FUNDAMENTALES PROPUESTA INICIAL DE DIRECTIVA (CUADRO 1)				
Elemento	Artículo directiva	Regulación		
2) Lugar de imposición ¿Dónde se grava?	Puntos de conexión para la localización de los ingresos imponibles (artículo 5.2)	Los ingresos imponibles se localizan en el Estado miembro donde estén establecidos los usuarios (localización del usuario principalmente a través de su IP-Internet Protocol-) con independencia de que sea un pagador o no del servicio y al margen del lugar desde el que se realice el pago de los servicios. A estos efectos, se considera que un usuario está situado en un Estado Miembro en un periodo impositivo en función de las siguientes reglas (que varían en función de la naturaleza del servicio prestado).		
	Claves de reparto para distribuir los ingresos imponibles entre los Estados miembros (artículo 5.3)	Servicios de publicidad en línea: Si la publicidad en cuestión aparece en el dispositivo del usuario en un momento en el que el dispositivo se está utilizando en dicho Estado miembro durante ese periodo impositivo para acceder a una interfaz digital.	• Servicios de intermediación que facilitan las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre los usuarios (online marketplaces): Si el usuario utiliza un dispositivo en ese Estado Miembro para acceder a la interfaz digital y concluye la operación subyacente en dicho periodo impositivo. Servicios de intermediación que no facilitan operaciones subyacentes (redes sociales): Si la cuenta que se utiliza para acceder a la interfaz ha sido abierta utilizando un dispositivo localizado en ese Estado Miembro.	Transmisión de datos: Si el usuario utiliza un dispositivo en ese Estado Miembro para acceder a la interfaz digital y concluye la operación subyacente en dicho periodo impositivo siempre que los datos generados por el usuario se transmitan en ese periodo impositivo.
		Proporcionalmente en función del número de veces que haya aparecido un anuncio publicitario en los dispositivos del usuario durante ese periodo impositivo en cada Estado Miembro.	• Servicios de intermediación que facilitan las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre los usuarios (online marketplaces): Proporcionalmente al número de usuarios que concluyen la operación subyacente en ese periodo impositivo utilizando un dispositivo en ese Estado Miembro. • Servicios de intermediación que no facilitan operaciones subyacentes (redes sociales): Proporcionalmente al número de usuarios en cada Estado Miembro que poseen una cuenta en la misma.	Proporcionalmente al número de usuarios en el Estado Miembro cuyos datos han sido monetizados a raíz de la utilización por los mismos de un dispositivo en ese Estado Miembro.

ELEMENTOS FUNDAMENTALES PROPUESTA INICIAL DE DIRECTIVA (CUADRO 2)		
Elemento	Artículo directiva	Regulación
Elemento subjetivo Contribuyente ¿A quién se grava?	Artículo 4	- Una entidad se considerará sujeto pasivo del impuesto, con respecto a un periodo impositivo, siempre que cumpla con los dos requisitos siguientes: Envergadura: El importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750 millones de euros. Huella digital significativa: El importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50 millones de euros. Exigibilidad: Los ingresos imponibles se reconocerán como obtenidos a efectos de los límites anteriores en el momento en que sean exigibles, independientemente de que los importes correspondientes hayan sido efectivamente pagados o no. Grupos de sociedades: Si la empresa pertenece a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, los umbrales deben aplicarse respecto de los ingresos totales del grupo consolidado.
Base imponible	Artículo 3.2 Artículo 7	- La base imponible se corresponde con el total de los ingresos brutos obtenidos por un sujeto pasivo, una vez deducido el impuesto sobre el valor añadido y otros gravámenes similares. - Dos cuestiones a tener en cuenta: Criterio de exigibilidad: Los ingresos imponibles deben considerarse obtenidos por un sujeto pasivo en el momento en que pasan a ser exigibles, con independencia de que en ese momento ya se haya pagado por ellos o no. Reparto proporcional entre Estados miembros: El ISD debe ser exigible en un Estado miembro respecto de la proporción de los ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo durante un periodo impositivo que se consideren obtenidos en dicho Estado de acuerdo con las claves de reparto del artículo 5.3.
Tipo de gravamen	Artículo 8	- Tipo impositivo del 3%. Tipo impositivo único para toda la UE con el objetivo de evitar distorsiones en el mercado unitario.
Deducibilidad del impuesto	Punto expositivo 27	Con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, la Directiva prevé que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.
Periodo impositivo y devengo	Artículo 6	- Periodo impositivo anual. - Exigibilidad: día laborable siguiente al del final del periodo impositivo.
Obligaciones del contribuyente y mecanismos de cooperación administrativa	Artículos 9 a 19 (Obligaciones) Artículos 20 a 23 (Cooperación administrativa)	- Obligaciones de identificación, presentación de la declaración del impuesto y pago. Mecanismo de simplificación de ventanilla única para gestionar los aspectos administrativos (One stop Shop) (Nota 2): Idea subyacente: Un sujeto pasivo obligado al pago del ISD en uno o varios Estados miembros debe contar con un punto de contacto único (el Estado miembro de identificación) a través del cual pueda cumplir todas sus obligaciones tributarias en relación con dicho impuesto (identificación, presentación de la declaración del ISD y pago). - El Estado miembro de identificación es el encargado de compartir esa información con los demás Estados miembros en que se adeuda el ISD, así como de transferir la proporción del ISD recaudado por cuenta de esos otros Estados miembros - No obstante, cada Estado miembro en que se adeude el ISD debe tener derecho a ejecutar el pago de este impuesto exigiéndolo directamente al sujeto pasivo, así como a llevar a cabo auditorías fiscales y aplicar medidas de control dirigidas a examinar la obligación tributaria del sujeto pasivo respecto del ISD. Cooperación administrativa: Introducción de mecanismos de intercambio de información en lo relativo a la identificación, declaración del ISD y pago del ISD.
Nota 1: Como veremos, los tres servicios digitales inicialmente propuestos fueron reducidos a uno (publicidad en línea) a lo largo de la tramitación de la Propuesta Inicial de Directiva. Nota 2: En una redacción posterior de la Propuesta Inicial de Directiva se sustituyó el sistema inicial de ventanilla única por un modelo de gestión sustentado en la obligación de identificación y de presentación de autoliquidaciones en cada Estado Miembro donde el sujeto pasivo esté obligado al pago.		

ANEXO II

Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales. (ART. 10.2 DEL PLIDSDi)				
TIPO DE SERVICIOS DIGITALES	SERVICIOS DE PUBLICIDAD EN LÍNEA	SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA		SERVICIOS DE TRANSMISIÓN DE DATOS
		Con facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes	Que permiten localizar a los usuarios e interactuar con ellos	
Artículo	Artículo 7.2 letra a)	Artículo 7.2, letra b), párrafo primero	Artículo 7.2, letra b), Párrafo segundo	Artículo 7.2, letra c)
Punto de conexión	Localización en España del dispositivo en el que aparece la publicidad para el usuario.	Localización en España del dispositivo utilizado por el usuario para concluir la operación subyacente.	Localización en España del dispositivo utilizado por el usuario para abrir la cuenta que habilita acceder a la interfaz digital.	Localización en España del dispositivo utilizado por el usuario para acceder a la interfaz digital en la que se generan los datos.
Momento temporal para analizar el punto de conexión	Momento en el que aparece la publicidad en el dispositivo del usuario.	Momento en el que se concluye la operación subyacente.	Momento de apertura de la cuenta por parte del usuario.	Momento de la generación de los datos objeto de transmisión.
Ejemplo	Contraprestación recibida por Spotify por la publicidad personalizada que aparece en la cuenta gratuita de Spotify a la que se accede por medio de un smartphone (con la aplicación instalada) localizado en España.	Comisión recibida por Uber por el servicio de intermediación prestado para la realización de un servicio de transporte contratado a través de un smartphone (con la aplicación instalada) que se localiza en España cuando se presta dicho servicio de transporte.	Apertura de una cuenta en aplicaciones de localización de personas de pago (como puede ser TrackMyKid) a través de un smartphone localizado en España en el momento de apertura (1).	Contraprestación obtenida por Facebook en la transmisión de los datos generados por un usuario que utiliza un iPad localizado en España para acceder a su cuenta en el momento de generar dichos datos.

(1) Téngase en cuenta que estos servicios de intermediación para localizar a los usuarios e interactuar con ellos no pueden ofrecer, exclusivamente, servicios de comunicación (en la medida en que se trataría de servicios no sujetos) y para que la base imponible del IDSDi no sea cero deberán de ser de pago.

ANEXO III

BASE IMPONIBLE POR TIPO DE SERVICIOS (ART. 10.2 DEL PLIDSDi)				
TIPO DE SERVICIOS DIGITALES	SERVICIOS DE PUBLICIDAD EN LÍNEA	SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA		SERVICIOS DE TRANSMISIÓN DE DATOS
		Con facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes	Sin facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes (redes sociales)	
Regulación	Artículo 10.2.a) PLIDS-Di: A efectos de determinar la base imponible del impuesto (...) «se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que éstos se encuentren.»	Artículo 10.2.b) PLIDS-Di: A efectos de determinar la base imponible del impuesto (...) «se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.»	Artículo 10.2.b) PLIDS-Di: «La base imponible de los demás servicios de intermediación se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder 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.»	Artículo 10.2.c) PLIDS-Di: A efectos de determinar la base imponible del impuesto (...) «se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.»
Precisión adicional de la normativa	N/A	N/A	«A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada.»	«A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados»
Clave de atribución	Número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos situados en España (atendiendo al lugar de localización del dispositivo en el momento en el que aparezca dicha publicidad).	Número de usuarios situados en España (atendiendo al lugar de localización del dispositivo utilizado por el usuario en el momento en el que se concluya la operación subyacente).	Ingresos obtenidos por los usuarios situados en España (atendiendo a la localización en España del dispositivo utilizado por el usuario para abrir la cuenta que habilita acceder a la interfaz digital).	Número de usuarios situados en España (atendiendo al lugar de localización del dispositivo en el momento de generación de los datos por parte de los usuarios).
Fórmula	$\frac{\text{Ingresos totales publicidad en línea}}{\text{visualizaciones publicidad España}} \times \left(\frac{\text{visualizaciones publicidad en línea}}{\text{visualizaciones totales}} \right)$	$\frac{\text{Ingresos totales intermediación en línea}}{\text{Nº de usuarios en España}} \times \left(\frac{\text{Nº de usuarios totales en todo el mundo}}{\text{Nº de usuarios en España}} \right)$	No hay proporción (atribución directa): Importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios localizados en España.	$\frac{\text{Ingresos totales transmisión de datos}}{\text{Nº de usuarios en España}} \times \left(\frac{\text{Nº de usuarios totales en todo el mundo}}{\text{Nº de usuarios en España}} \right)$

(Trabajo recibido el 29/04/2020
y aceptado para su publicación el 20/05/2020)