



Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español

15 de enero de 2021

Advertencia

La presente guía tiene como finalidad divulgar sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. En consecuencia, la información y comentarios que aquí se reflejan son de carácter general y no constituyen asesoramiento jurídico de ningún tipo. La presente guía está actualizada a 15 de enero de 2021. Uría Menéndez no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido, aunque libremente se irá actualizando de forma puntual su contenido (por ejemplo, en tanto surjan nuevas medidas legislativas (por ejemplo, la versión final del RIDSD o de la Orden del IDSD) o guías o resoluciones publicadas por la Administración tributaria al respecto).

Obra realizada por el Grupo de Práctica Fiscal de Uría Menéndez, bajo la coordinación de David López Pombo y Miguel Bastida Peydro (miembros del Grupo de Derecho Digital).

Colaboradores: Carmelo Andrés Camazón, Rosa María Atienza Pérez, Darya Budova, Mónica Cid Miró, Jorge de Azcárraga Llobet, Jorge Carlos de Mercado Santamarta, Blanca García Velloso, Alberto Gil Soriano, Eduardo González Fernández, Roland Wilhelm Gsell, Miloslava Ilcheva Srandeva, Elena Mata Portero, Jesús Moas Ydoate, Miguel Pérez Campos, Alex Pie Ventura, Adrià Riba Lozano, Begoña Ruíz Pérez y Nieves Sánchez Gil.

Índice

Acrónimos	8
Introducción	11
1. Justificación y origen del IDSD	13
1.1. ¿Cuál es la finalidad del IDSD?	13
1.2. ¿Cuál es la propuesta de la OCDE sobre la economía digital y en qué estado se encuentra?	14
1.3. ¿Es coherente el IDSD con esa propuesta de la OCDE?	15
1.4. ¿Ha propuesto la UE alguna medida en relación con la economía digital?.....	16
1.5. ¿Es coherente el IDSD con esas propuestas de la UE?.....	17
2. El IDSD y el Derecho de la UE	18
2.1. ¿Puede España adoptar el IDSD, pese a que no haya prosperado la Propuesta de Directiva?	18
2.2. ¿Vulnera el IDSD las libertades fundamentales del TFUE?	18
2.3. ¿Podría constituir IDSD una ayuda de Estado ilegal?	19
2.4. ¿Es el IDSD compatible con el IVA?	21
3. Naturaleza. Compatibilidad con los tratados internacionales ratificados por España	23
3.1. ¿Cuál es la naturaleza del IDSD? ¿Es de verdad un impuesto de naturaleza indirecta?	23
3.2. ¿Por qué es importante la naturaleza del IDSD? ¿Qué ocurre si es un impuesto cubierto por un CDI?.....	27
3.3. ¿Vulnera el IDSD los Acuerdos de Libre Comercio?	29
4. Territorio de aplicación del IDSD	31
4.1. ¿Cuál es el territorio de aplicación del IDSD?.....	31
4.2. ¿Se incluyen los territorios forales?.....	31
4.3. ¿Cuáles son los puntos de conexión para repartir las potestades tributarias de regulación del IDSD?.....	31
4.4. ¿Cuándo corresponderá la exacción del IDSD a los territorios forales y cuál será la regla de exacción?	32
4.5. ¿Realizar el hecho imponible en los territorios forales antes de la aprobación de las normas forales, supone el nacimiento del deber de tributar por el IDSD?.....	32
4.6. ¿Pueden los territorios forales aplicar un tipo impositivo menor o restringir/aumentar los umbrales de sujeción al IDSD?	33
4.7. ¿Las Islas Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla están incluidas en el territorio de aplicación del IDSD?.....	34
5. Definiciones y hecho imponible	35
5.1. ¿Cuál es el hecho imponible del IDSD?	35
5.2. ¿Cuáles son los servicios digitales sujetos al IDSD?	35
5.3. ¿En qué consisten los servicios de publicidad en línea?	35
5.4. ¿Qué incluye el concepto de “interfaz digital”? ¿Es sinónimo de sitio web?	35
5.5. ¿Quiénes tienen la consideración de usuarios a efectos del IDSD?	36
5.6. ¿Qué se entiende por publicidad dirigida?	36
5.7. ¿Sobre quién recae la carga de la prueba de que la publicidad es dirigida?	37
5.8. ¿El hecho imponible del IDSD abarca solo la inclusión de la publicidad dirigida en una interfaz o también su creación?	37
5.9. ¿Y la cesión de la propia página web/app para que un tercero incluya publicidad?	37

5.10. ¿La publicidad debe ser visual en todo caso?	38
5.11. ¿Deben los datos usados en la publicidad dirigida ser facilitados por los propios usuarios?	38
5.12. ¿Se prestan servicios de publicidad en línea cuando se actúa como un <i>Demand-side platform (DSP)</i> , <i>Supply-side platform (SSP)</i> o <i>Ad exchange</i> ?	39
5.13. En un vídeo publicitario, ¿la mera inserción del video supone la realización del hecho imponible o es necesario que el usuario acceda al contenido?	41
5.14. ¿Incluir publicidad en la web por su propietario basada en su actividad, es publicidad dirigida?	41
5.15. ¿Qué son los servicios de intermediación en línea?	41
5.16. ¿Se incluyen dentro de los servicios de intermediación en línea los proveedores de bienes y servicios que operan <i>online</i> ?	42
5.17. ¿Existe diferencia entre vender productos propios y facilitar la venta de productos ajenos en una plataforma <i>online</i> ?	42
5.18. ¿Existe diferencia entre intermediar en la venta online de un libro digital y su descarga vía app al móvil desde el <i>store</i> ?	42
5.19. ¿Qué son los contenidos digitales?	43
5.20. ¿Los servicios de entrega/empaquetado que prestan algunas plataformas, entran dentro del hecho imponible?	43
5.21. ¿Cómo se delimita si una plataforma está intermediando en una operación entre usuarios, o prestando ella el servicio?	44
5.22. ¿Está sujeta al IDSD una plataforma que facilita a unos usuarios la localización e interacción con otros usuarios?	44
5.23. ¿Qué significa que usuarios localicen y encuentren a otros usuarios?	46
5.24. ¿Qué son los servicios de transmisión de datos?	46
5.25. ¿Qué datos tienen relevancia para el IDSD?	46
5.26. ¿Qué se entiende por contraprestación?	47
6. Supuestos de no sujeción al IDSD (general)	48
6.1. ¿Qué supuestos quedan no sujetos al IDSD?	48
6.2. ¿Cuál es la justificación de los supuestos de no sujeción?	49
6.3. ¿Qué se entiende por "intermediario" a los efectos de aplicar el supuesto de no sujeción del "comercio electrónico"?	50
6.4. Un servicio de intermediación en línea en un servicio digital (sujeto <i>per se</i> al IDSD), ¿quedaría no sujeto al IDSD?	51
6.5. ¿Estarían sujetos al IDSD los ingresos de las plataformas por visionado de series o películas por sus usuarios? ¿Y los de una plataforma que se dedique a la venta de juegos o apps?	52
6.6. ¿Están gravadas las plataformas que prestan "servicios de comunicación"? ¿Qué es un servicio de comunicación?	52
6.7. ¿Y las plataformas de servicios de pago?	54
6.8. En el caso de los servicios intragrupo, ¿por qué se exige el 100% de participación para la no sujeción?	55
6.9. ¿Vulneraría el umbral de no sujeción "intragrupo" (100%) la libertad de circulación de capitales o de establecimiento?	56
7. No sujeción al IDSD para el sector financiero regulado	57
7.1. ¿Qué se entiende por servicios financieros regulados?	57
7.2. ¿Hay servicios financieros sujetos al IDSD?	57
7.3. ¿Y qué ocurre con el <i>crowdfunding</i> de donación y recompensa?	59
7.4. ¿Qué es una entidad financiera regulada a efectos del IDSD?	60
7.5. ¿Y qué ocurre para las entidades financieras no establecidas en la UE (incluyendo Reino Unido tras el Brexit)?	60
7.6. ¿Y qué ocurre con las entidades financieras no reguladas?	61
8. Lugar de realización de las operaciones	62
8.1. ¿Cuál es el lugar de realización del hecho imponible?	62
8.2. ¿Cómo se determina que el dispositivo de un usuario está situado en el territorio de aplicación del IDSD?	63
8.3. ¿Qué es la dirección IP?	64

8.4. ¿Qué ocurre si la ubicación facilitada por la dirección IP es incorrecta o inexacta? ¿Cómo solventar los fallos de ubicación?.....	64
8.5. ¿Qué problemas prácticos o legales plantea la geolocalización de los dispositivos de los usuarios?	65
8.6. A efectos de localizar un dispositivo conforme a la dirección IP, ¿debe el contribuyente identificar a los usuarios que usen, por ejemplo, redes virtuales privadas (VPN)?	65
8.7. ¿Qué obligaciones en materia de protección de datos podrían derivarse de la recopilación de estos datos? Como usuario, ¿puedo oponerme a la geolocalización?.....	66
8.8. ¿Es compatible el IDSD con el principio de territorialidad?.....	67
8.9. En los servicios de intermediación en línea para facilitar operaciones, ¿cuándo se entiende concluida la operación?	68
8.10. En los otros servicios de intermediación en línea, ¿qué significa que la cuenta "se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura" se encuentre en el territorio de aplicación del IDSD?	69
8.11. En servicios de intermediación en línea que no facilitan operaciones entre usuarios, ¿se admite prueba en contrario de que el servicio se ha utilizado exclusivamente fuera del territorio de aplicación del IDSD?.....	70
8.12. En servicios de intermediación en línea que no facilitan entrega de bienes o prestaciones de servicios, ¿qué ocurre si la plataforma no exige que se cree una cuenta?	70
8.13. ¿Dónde se localizan las transacciones transfronterizas en servicios de intermediación en línea relativos a operaciones subyacentes? ¿Existe doble imposición?.....	71
8.14. En relación con la localización de los servicios de transmisión de datos, ¿hay límite temporal que defina si los datos se generan en el territorio de aplicación a efectos de gravar su venta?	72
8.15. Si el único punto de conexión existente con el territorio de aplicación es que una persona no residente a efectos fiscales en España (y su dispositivo) se encuentra en dicho territorio, ¿existe sujeción al IDSD?.....	72
9. Definición de contribuyentes.....	73
9.1. ¿Pueden ser contribuyentes del IDSD entidades no residentes o establecimientos permanentes de no residentes?	73
9.2. ¿Quiénes son contribuyentes del IDSD? ¿Los umbrales se miden a nivel individual o de grupo de sociedades?	73
9.3. ¿Cómo define la LIDSD el concepto de grupo a otros efectos?	74
9.4. Respecto al umbral de INCN superior a 750 millones de euros en el año natural previo, ¿se computa a nivel mundial?	74
9.5. ¿Cómo se calcula el umbral de 750 millones de euros de INCN para 2021?	75
9.6. ¿Se ha regulado homogéneamente el umbral de 750 millones de euros en la LIDSD y en la Propuesta de Directiva?	75
9.7. A efectos del primer umbral, ¿cómo se calcula el INCN a nivel individual? ¿Conforme al PGC español o las NIIF?	75
9.8. ¿Y a nivel del grupo de sociedades? ¿Se aplica PGC o NIIF u otra norma?	76
9.9. ¿Qué ocurre con las operaciones intragrupo? ¿Se eliminan a efectos del umbral de 750 millones de euros?	77
9.10. ¿Cómo se calcula el umbral de 3 millones de euros de ingresos en 2021?.....	77
9.11. ¿Es adecuado establecer el segundo umbral (de ingresos por los servicios digitales sujetos al IDSD) en 3 millones de euros?.....	78
9.12. Para calcular los citados umbrales (en operaciones no cuantificadas en euros), ¿qué tipo de cambio es aplicable?	78
9.13. A efectos del umbral de 3 millones de euros, ¿se computan los servicios digitales prestados intragrupo?	79
9.14. Una vez alcanzados los umbrales, ¿es contribuyente el grupo de sociedades o cada una de las sociedades?	80
9.15. Las sociedades de grupo que no realicen el hecho imponible del IDSD ¿deben también presentar autoliquidación?.....	80
10. Devengo y base imponible: dudas en su cuantificación y autoliquidación "provisional".....	82
10.1. ¿Cuándo se produce el devengo del IDSD?	82
10.2. ¿Se establece alguna obligación en relación con el control del devengo instantáneo del impuesto?.....	82
10.3. ¿Se devenga el IDSD en un pago anticipado? ¿Puede el contribuyente solicitar la devolución del IDSD si finalmente no presta el servicio?	83
10.4. En un canon periódico por la prestación de los servicios digitales, ¿cuándo se produce el devengo?	83
10.5. ¿Cuáles son las reglas generales de determinación de la base imponible del IDSD?	84

10.6. ¿Cómo se determina el importe de los ingresos a efectos de determinar la base imponible del IDSD?.....	85
10.7. ¿Cuál es la base imponible en caso de que algunos de los servicios se presten sin contraprestación monetaria?	86
10.8. En prestaciones intragrupo, ¿aplican las reglas del artículo 18 de la LIS para calcular el valor de mercado?	86
10.9. ¿Qué tipo de cambio se aplica cuando la prestación se realice en otra divisa? ¿el tipo de cambio en el momento del devengo del IDSD o del último día del periodo de liquidación?	87
10.10. ¿Se tiene en cuenta la contraprestación efectivamente obtenida por el servicio de intermediación en línea para facilitar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios?	88
10.11. A efectos de determinar los ingresos en los servicios de transmisión de datos, ¿se tiene en cuenta la cantidad, calidad y momento en que los datos hayan sido obtenidos?	88
10.12. En relación con los servicios de publicidad en línea, ¿qué se entiende por “número de veces que aparece la publicidad en dispositivos”?.....	89
10.13. ¿Qué ocurre si no se conoce el importe de la base imponible en el periodo de liquidación?	89
10.14. ¿La regularización de la base imponible lleva aparejada el devengo de recargos e intereses de demora? ¿Podría imponerse una sanción por la regularización voluntaria?	89
10.15. ¿Puede reducirse o deducirse la cuota del IDSD de la del impuesto sobre la renta oportuno?	90
11. Obligaciones formales del impuesto e infracciones: exceso de carga y dudas técnicas.....	91
11.1. ¿Qué obligaciones formales deben cumplirse?	91
11.2. ¿Qué registros establece el RIDSD?.....	92
11.3. En grupos de entidades, ¿qué entidad debe cumplir las obligaciones materiales y formales del IDSD?.....	94
11.4. ¿Qué se entiende por sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan localizar a los dispositivos de los usuarios?.....	95
11.5. ¿Qué infracciones se prevén en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales del IDSD?.....	96
12. Tipo impositivo, cuota íntegra, gestión del IDSD y orden jurisdiccional	98
12.1. ¿Cuál es el tipo impositivo?	98
12.2. ¿Cómo se calcula la cuota íntegra?	98
12.3. ¿Cómo y cuándo debe declararse el impuesto?	98
12.4. ¿Qué jurisdicción es la competente para resolver los conflictos relacionados con el IDSD?	99
13. Disposiciones transitoria y finales: ¿Qué hacemos en 2021? ¿Dónde está el sunset clause?	100
13.1. ¿Cuándo entra en vigor la LIDSD?.....	100
13.2. ¿Existe una sunset clause en la LIDSD?	100
14. Comparación y diferencias con otros digital services tax	102
14.1. ¿Es España un caso aislado o el DST está presente en otras jurisdicciones?	102
14.2. ¿Son estos impuestos iguales/similares al español?	102
14.3. ¿Prevé algún país la creación de un concepto de establecimiento permanente “digital” para atraer tributación?	103
14.4. ¿Hay jurisdicciones que gravan cualquier tipo de publicidad online, con independencia de si es dirigida o no?.....	104
14.5. ¿Hay jurisdicciones en las que el concepto de “publicidad dirigida” se defina de forma distinta a la dispuesta en la LIDSD?	104
14.6. ¿Y los servicios prestados por los DSP, SSP y Ad exchangers quedan sujetos a DST en otros países?	104
14.7. ¿Hay jurisdicciones en las que las operaciones intragrupo queden excluidas de un DST?	105
14.8. ¿Hay jurisdicciones en las que las reglas de localización de los servicios difieran de las previstas en la LIDSD?.....	105
14.9. ¿Hay jurisdicciones en las que el término “intermediación” se defina de forma distinta, o más detallada, que en la LIDSD?.....	105
14.10. ¿Y este concepto “amplio” de usuario es característico exclusivamente del IDSD español?.....	106
14.11. ¿Hay países en que también las fintech y las insurtech quedan fuera del ámbito del DST?.....	107
14.12. ¿Hay países en contra de la adopción de medidas unilaterales en el ámbito de la tributación de la economía digital?.....	107

Anexo I - Glosario digital.....	108
Anexo II - Normativa del IDSD.....	110
Abogados de contacto	111

Acrónimos

ACRÓNIMO	SIGNIFICADO
Anteproyecto de la LIDSD	Anteproyecto de Ley XX/2018, De XX De XX, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018
Anteproyecto de Ley General de Telecomunicaciones	Anteproyecto de Ley General de Telecomunicaciones, que traspondrá la Directiva (UE) 2018/1972 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas
BEPS	<i>Base Erosion Profit Shifting</i> , o las quince medidas cuyo desarrollo debía permitir acotar a la reducción de la tributación y a la deslocalización de impuestos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio o convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
DGT	Dirección General de Tributos.
Directiva del IVA	Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

EP	Establecimiento permanente
G20	Grupo de los veinte, foro internacional cuyos miembros permanentes son Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica y Turquía, así como la UE
INCN	Importe neto de la cifra de negocios
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades, aprobado por la LIS
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
Ley General de Telecomunicaciones	Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIDSD	Ley 4/2020, de 16 de octubre, del IDSD
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA
NIIF	Normas internacionales de información financiera, adoptadas por la UE

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
Orden del IDSD	Orden por la que se aprueba el modelo 420 de autoliquidación del IDSD
PGC	Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre
Propuesta de Directiva	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)
Q&A	Cada una de las preguntas y respuestas expuestas en esta Guía
RGIT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio
RIDSD	Reglamento del IDSD, aprobado por Real Decreto []/2021, de [] de 2021
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la UE
TJUE	Tribunal de Justicia de la UE
UE	La Unión Europea y cada uno de sus Estados Miembros

Introducción

El pasado 16 de octubre de 2020 se publicó en el BOE la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD). Aunque está pendiente de desarrollo reglamentario, se ha sometido a consulta pública un proyecto de Real Decreto que aprobará el Reglamento del impuesto (RIDSD) y un proyecto de Orden que aprobará el modelo 420 para su autoliquidación trimestral.

Con la aprobación de estas normas, España culmina un proceso para la adopción de una medida unilateral con la que aborda, de forma provisional, los retos de la tributación de los negocios altamente digitalizados; al tiempo que, en el seno de la OCDE, es objeto de debate una solución consensuada para este sector. Así, mediante las propuestas conocidas como Pilar I y Pilar II, se pretende regular de forma más completa y equilibrada la tributación de la digitalización de la economía y sentar también, de forma más general, los nuevos fundamentos de la tributación internacional de las multinacionales.

Aunque se espera que el acuerdo sobre esta solución consensuada se alcance en 2021, el legislador español se ha unido a otros Estados miembros de la Unión Europea — Francia, Italia, Austria o Hungría—, y a otros terceros países —Reino Unido, Canadá, India, Singapur o Turquía—, en la introducción de medidas unilaterales mientras no se alcance esa solución definitiva.

En este sentido, el IDSD es un tributo claramente inspirado (como ocurre también otros *digital services taxes*, como el francés e italiano), en una propuesta de Directiva impulsada en 2018 (la Propuesta de Directiva) y que finalmente no prosperó¹.

El IDSD se define —no sin polémica, como se verá— como un impuesto de naturaleza indirecta, que grava únicamente las siguientes prestaciones de servicios digitales: la publicidad en línea; la intermediación en línea; y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios. El impuesto asciende al 3% de esos servicios; este tributo legalmente no se repercute a los usuarios y debe ser objeto de autoliquidación por las entidades que los presten. La residencia o establecimiento del prestador de los servicios digitales sujetos al impuesto no influye en la determinación

¹ 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).

del hecho imponible ni en la obligación de autoliquidación. Sí influye, en cambio, la cifra de negocios de la multinacional, pues el IDSD solo afecta, en principio, a las multinacionales con una cifra de negocios global superior a 750 millones de euros.

Aunque en apariencia estamos ante una norma relativamente poco extensa (la LIDSD contiene dieciséis artículos, seis disposiciones finales y una transitoria), se trata de un impuesto complejo, con aristas que pueden ser objeto de controversia. En particular, y esto es especialmente importante, puede resultar de aplicación no sólo a multinacionales dedicadas a negocios altamente digitalizados sino también a muchas otras que, pese a tener su *core business* en la economía real, pueden prestar a sus clientes este tipo de servicios sujetos a imposición. Además, el IDSD impone a las empresas obligaciones formales significativas (en particular, las relativas a la geolocalización de sus usuarios) que pueden acarrear costes relevantes para las empresas que se vean sometidas al impuesto.

La novedad de esta figura unida a la falta de guía interpretativa a la fecha en la que se publica esta Guía plantean numerosas cuestiones que, creemos, pueden ser conflictivas para las multinacionales.

Esta Guía pretende exponer los elementos principales del Impuesto, y ofrecer nuestra visión y experiencia en esas cuestiones conflictivas y, en particular, los criterios para comprobar o confirmar si el IDSD puede ser aplicable y determinar qué impacto tiene en sus operaciones o distintas divisiones de negocio. Además, y dado que otros países ya han implementado impuestos similares, se incluirán referencias al derecho comparado que pueden servir de referencia para afrontar alguna de las dudas interpretativas que se plantean en la aplicación del IDSD.

También identifica áreas en las que, *de lege ferenda*, se propone la futura acción legislativa para modificar la norma o la necesaria aclaración administrativa de diversas cuestiones con un único propósito fundamental: facilitar la autoliquidación del IDSD cuando sea de aplicación y reducir las potenciales controversias entre la Administraciones y los contribuyentes de este tributo.

Madrid, 15 de enero de 2021.

1. Justificación y origen del IDSD

1.1. ¿CUÁL ES LA FINALIDAD DEL IDSD?

De acuerdo con la exposición de motivos de la LIDSD, la finalidad del IDSD es gravar determinados servicios digitales prestados por empresas multinacionales de gran envergadura y con una huella digital significativa en España, siempre que sea de España de donde procedan los datos y las contribuciones de los usuarios que generen valor a esas empresas. De este modo, el IDSD gravaría manifestaciones de riqueza o de capacidad económica que, en opinión del legislador, con el marco fiscal actual —previo a la solución consensuada sobre la tributación de la economía digital auspiciada por la OCDE— y las normas fiscales internacionales vigentes —primordialmente basadas en la presencia física— no tributarían en España.

Como la propia LIDSD reconoce, este impuesto es una respuesta unilateral y provisional, a expensas de que exista una solución consensuada y multilateral en el seno de la OCDE y el G20 para adaptar las reglas de la fiscalidad internacional a los retos que plantea la imposición de determinados modelos de negocio digitales. En efecto, las soluciones consensuadas y multilaterales que se están proponiendo desde la OCDE en el Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)* para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía —señaladamente los denominados Plan General del Pilar I, que establecería nuevas normas sobre el lugar en el que deben pagarse los impuestos (“nexo”) y una nueva regla de reparto de las potestades tributarias, y Plan General del Pilar II o GloBE, que incluiría un impuesto mínimo mundial para las empresas multinacionales— siguen siendo objeto de debate y análisis a fecha de hoy.

Para el legislador español, como señala el Preámbulo, dicha solución consensuada se ha demorado mucho. Por ello España, como ya hicieran otros países (v.gr., Francia, Italia o Reino Unido) ha decidido implementar medidas unilaterales de este tipo con el compromiso (solo tácito en el caso español) de retirar tales medidas si en el marco de la OCDE, y en particular en lo que respecta al Pilar I, se logra un acuerdo internacional con un alto grado de consenso para abordar los desafíos fiscales de la digitalización de la economía.

1.2. ¿CUÁL ES LA PROPUESTA DE LA OCDE SOBRE LA ECONOMÍA DIGITAL Y EN QUÉ ESTADO SE ENCUENTRA?

El reto que supone la digitalización de la economía para la fiscalidad internacional es un eje central de BEPS. Desde la adopción de BEPS en 2013, 137 países y territorios trabajan conjuntamente con la OCDE y el G20 para dar solución a dichos retos.

En 2015 se identificaron por la OCDE, como principales desafíos generalizados para la fiscalidad de la economía digital: (i) la necesidad de identificar un *punto de conexión* para someter a imposición los negocios digitales que se llevan a cabo principalmente sin presencia física; (ii) el *tratamiento fiscal de los datos*; y (iii) la *calificación* que deben recibir sus rentas a los efectos de la imposición directa.

A pesar de la conveniencia de afrontar una solución “global”, en aquel momento también se reconoció la posibilidad de que los países afectados pudieran adoptar unilateral y temporalmente alguna de las medidas provisionales (entre ellas, un impuesto indirecto) con la condición de respetar los convenios de doble imposición y de cancelarlas cuando se alcanzara esa solución global.

En 2018, por encargo de los Ministros de Finanzas del G20, se plantearon varios enfoques para buscar una solución específica y a largo plazo, recogiendo las conclusiones en el documento denominado *Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Informe provisional 2018*. Este Informe Provisional se hacía eco de las medidas unilaterales adoptadas por diversos países con la creación de nuevas figuras tributarias o *digital services tax* o *DST*, consideraba que esta unilateralidad genera a su vez más desafíos y concluía urgiendo una respuesta común.

Actualmente, bajo el *Enfoque Unificado* de la OCDE, se trabaja sobre dos propuestas: el Pilar I, que está concentrado en para definir las reglas sobre el punto de conexión y atribución de beneficios en el contexto digital, y el Pilar II². Sin entrar en más detalles de los necesarios dado que no es el objeto de este trabajo, la propuesta de la OCDE respecto al Pilar I pretende reconocer el derecho a que una determinada jurisdicción (llamada jurisdicción de mercado) pueda gravar una parte del beneficio del

² El Pilar II pretende establecer nuevas reglas de tributación mínima global en los grupos multinacionales.

negocio “digital” en función de variables que no dependan de la presencia física u organización del contribuyente en su territorio (por ejemplo, el nivel de ventas en la jurisdicción de mercado)³.

Aunque el compromiso inicial era el de alcanzar una solución consensuada en el curso del 2020, la OCDE ha pospuesto este objetivo de alcanzar una solución global a mediados del ejercicio 2021, mientras se avanza en los aspectos técnicos y prácticos de las propuestas Pilar I y Pilar II⁴.

1.3. ¿ES COHERENTE EL IDSD CON ESA PROPUESTA DE LA OCDE?

Como se ha esbozado, los últimos trabajos de la OCDE respecto del punto de conexión y atribución de beneficios para, entre otros, los negocios altamente digitalizados (Pilar I) plantean un nuevo derecho a gravar una parte del beneficio residual imputado del grupo multinacional, posiblemente por línea de negocio (el llamado Importe A, desvinculado a la presencia física o a la existencia de un EP).

El IDSD no es un reflejo ni anticipación de estos últimos desarrollos. Es una de las posibles soluciones unilaterales y provisionales propuestas tanto por la OCDE —en el informe BEPS de 2015 y en el Informe provisional de 2018—, como por la propia UE (aunque de forma fallida) en 2018: el establecimiento de un impuesto indirecto que grave la prestación de determinados servicios digitales. Esta medida unilateral ya ha sido adoptado en la India, Austria, Italia, Hungría, Francia, Italia y Reino Unido, entre otros países.

En este sentido, la posibilidad de adoptar este tipo de soluciones unilaterales fue admitida inicialmente por la OCDE, aunque en general esta se ha mostrado crítica al respecto: considera que aunque se trata de soluciones que incrementan el nivel de tributación de las “empresas digitales”, pueden generar distorsiones económicas, doble imposición, una mayor incertidumbre y complejidad, unos elevados costes de cumplimiento y en ocasiones entrar en conflicto con los convenios de doble imposición⁵.

³ Sin abundar en la materia, este nuevo nexo se ordenaría a través de dos cuantías combinadas —Importes A y B—, siendo el importe A un nuevo derecho fiscal que no se encuentra vinculado a la presencia física (o al concepto tradicional de EP) y el importe B, una cuantía que resulta de la modificación o ajuste de las reglas de precios de transferencia ya existentes a este tipo de negocios altamente digitalizados.

⁴ El pasado 12 de octubre de 2020, bajo el *Enfoque Unificado* de la OCDE se publicó un nuevo Informe Pilar I y Pilar II (*Report on the Pillar One Blueprint and the Report on the Pillar Two Blueprint*) abierto a consulta pública hasta el 14 de diciembre de 2020, convocándose una reunión de discusión pública en este mes de enero de 2021.

⁵ Informe Provisional, página 159.

Por ello, la OCDE exige que esas medidas unilaterales, de ser adoptadas, (i) cumplan con las obligaciones internacionales; (ii) sean temporales; (iii) sean específicas; (iv) minimicen cualquier sobreimposición; (v) tengan un impacto reducido sobre las *start-up*, o sobre la creación de negocio y de pequeñas empresas; y (vi) no generen costes de cumplimiento o una complejidad significativa⁶.

1.4. ¿HA PROPUESTO LA UE ALGUNA MEDIDA EN RELACIÓN CON LA ECONOMÍA DIGITAL?

En los últimos años la UE ha adoptado una larga lista de medidas referidas a la tributación de la economía digital, con el mercado único digital a la cabeza de las prioridades políticas de la Comisión Europea. Una buena parte de ellas corresponde al IVA, pero la UE también ha adoptado pasos en materia de imposición directa de la economía digital.

En marzo de 2018, la Comisión Europea presentó un paquete de medidas para asegurar que las actividades digitales tributen de manera justa y sostenible en la Unión, con dos propuestas directivas: la primera para el establecimiento de normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁷; la segunda, relativa al sistema común de un nuevo impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales⁸. Debido a la falta de consenso político sobre estas medidas y a que en ese momento se estaban acelerando los trabajos en la OCDE para ofrecer una solución global, la tramitación de estas propuestas quedó suspendida⁹.

Como se indica en el propio Preámbulo de la LIDSD (expositivo II), la tramitación de la Propuesta de Directiva se ha paralizado, a expensas del desarrollo de la solución global y consensuada a nivel internacional. Mientras no se adopte ninguna medida legislativa a nivel europeo no nacerán obligaciones para España respecto de su implementación. En este sentido, la Comisión acaba de proponer (el 14 de

⁶ Informe provisional, página 181.

⁷ 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 (CNS)*).

⁸ Propuesta de Directiva (*Com(2018) 148 final*).

⁹ En particular, se rechazó en la reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE mantenida el 12 de marzo de 2019, al no alcanzarse la unanimidad requerida para su aprobación entre los distintos Estados miembros.

enero de 2021) una iniciativa para implementar la denominada *digital levy*, cuyo diseño y estructura está en un incipiente proceso de estudio.

En todo caso, la LIDSD se encuentra inspirada en la Propuesta de Directiva para la creación de un impuesto común sobre determinados servicios digitales, aunque presenta también diferencias (algunas, de las cuales se mencionarán en los siguientes apartados). Asimismo, el IDSD deberá respetar el resto de disposiciones del Derecho de la Unión (véase los apartados siguientes).

1.5. ¿ES COHERENTE EL IDSD CON ESAS PROPUESTAS DE LA UE?

Con la Propuesta de Directiva para la creación de un impuesto común sobre servicios digitales se pretendía: (i) proteger la integridad del mercado único y garantizar su correcto funcionamiento; (ii) garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas en la UE, y evitar la erosión de las bases imponibles nacionales; (iii) preservar la justicia social de forma que todas las empresas que operan en la UE disfruten de condiciones equitativas; (iv) combatir la planificación fiscal agresiva; y, finalmente, (v) colmar esas lagunas de la imposición internacional que permiten que algunas empresas digitales no paguen impuestos en los países en los que operan y crean valor.

Aunque el IDSD parece perseguir fines similares en general, su mera existencia resulta contradictoria con el objetivo principal de la Propuesta de Directiva, que era proporcionar una solución uniforme y común a todos los estados miembros de la UE para evitar la fragmentación del mercado único a través de soluciones unilaterales y no coordinadas.

2. El IDSD y el Derecho de la UE

2.1. ¿PUEDE ESPAÑA ADOPTAR EL IDSD, PESE A QUE NO HAYA PROSPERADO LA PROPUESTA DE DIRECTIVA?

Sí. La suspensión de la tramitación de la Propuesta de Directiva se ha paralizado, a expensas del desarrollo de la solución global y consensuada a nivel internacional; pero ello no impide a los Estados miembros adoptar medidas unilaterales (como es el caso del establecimiento del IDSD) siempre que se respeten el resto de disposiciones del Derecho de la Unión¹⁰ y la normativa nacional española (incluyendo los tratados internacionales)¹¹.

2.2. ¿VULNERA EL IDSD LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE?

A priori las características del IDSD no plantean una confrontación con las libertades de establecimiento y de libre prestación servicios, tal y como han sido interpretadas por el TJUE. Es especialmente relevante a estos efectos que el impuesto no prevea distinción alguna entre empresas (o transacciones) residentes y no residentes, que las actividades transnacionales no sean gravadas más intensamente que las puramente internas, y que resulte de aplicación un único tipo de gravamen.

Más dudas podría plantear el elevado umbral de volumen de negocios que se exige para que los potenciales obligados tributarios queden afectados y se conviertan en contribuyentes del impuesto. Esto podría hacer que *de facto* las empresas españolas quedaran excluidas del impuesto, recayendo este solo sobre empresas de otros Estados miembros o controladas por empresas de otros Estados miembros o terceros¹².

¹⁰ Véanse los Q&A 2.2. a 2.4.

¹¹ Véase la sección 3 de este Q&A.

¹² En el análisis de impacto de la Propuesta de Directiva, la Comisión Europea señaló especialmente que los límites de gravamen que se establezcan debían configurarse de tal manera que no excluyan sistemáticamente compañías europeas de la imposición. Mientras los umbrales previstos en la Propuesta de Directiva parecían respetar esta consideración, más dudoso es que sea así en el impuesto español.

Sin embargo, en sentencias recientes, el TJUE ha considerado que tal circunstancia no constituye por sí misma un trato discriminatorio que suponga una infracción de las libertades fundamentales del TFUE¹³.

2.3. ¿PODRÍA CONSTITUIR IDSD UNA AYUDA DE ESTADO ILEGAL?

Los contribuyentes del IDSD se delimitan mediante dos umbrales que recaen, respectivamente, sobre el importe neto de la cifra de negocios y los ingresos derivados de servicios digitales sujetos al impuesto. Se trata de umbrales de una magnitud importante, lo que expresa una clara voluntad, manifiesta en la exposición de motivos, de que únicamente empresas con una gran capacidad económica queden sometidas al impuesto. Según el preámbulo de la propia LIDSD, ya solo el primer umbral “*permitirá excluir del nuevo impuesto a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes*”. Ante esta situación, se plantea si la ausencia de imposición sobre las empresas de menor dimensión puede constituir una ayuda de Estado prohibida por el ordenamiento europeo.

En principio, de los precedentes existentes hasta la fecha en la jurisprudencia del TJUE, y aunque ninguno resulte por sí mismo concluyente, los argumentos serían contrarios a la calificación del impuesto como ayuda de Estado.

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado exige la concurrencia de cuatro requisitos: (i) debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; (ii) tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; (iii) debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario; y, (iv) debe falsear o amenazar con falsear la competencia (entre otras muchas, sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18). Pues bien, a la luz de estos pronunciamientos, resulta

¹³ Por ejemplo: *Vodafone Magyarország*, C-75/18 (párrafos 50 y 52): “*la tributación progresiva puede basarse en el volumen de negocios, ya que, por un lado, el importe de este último constituye un criterio de distinción neutro y, por otro, es un indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. La circunstancia de que la mayor parte de este impuesto específico recaiga en sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros no puede constituir, por sí sola, una discriminación (...) se trata de un indicador contingente, o incluso aleatorio*”. Y *Tesco-Global Áruházak Zrt*, C-323/18 (párrafos 72 a 75): “*La circunstancia de que la mayor parte de este impuesto específico recaiga en sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros no puede constituir, por sí sola, una discriminación. (...) De estos factores resulta que, por su propia naturaleza, los tipos progresivos del impuesto específico no establecen una discriminación entre los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras y los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros en función del lugar en el que estén domiciliadas las sociedades*”.

difícil apreciar el carácter selectivo en impuestos de naturaleza similar al IDSD, por cuanto se ha señalado que el marco de referencia —a efectos de determinar si la medida supone o no una excepción al régimen general y, como tal, una medida selectiva— estaría constituido por toda la estructura de tributación del IDSD (incluyendo los tramos sin una tributación efectiva), de modo que la ausencia de imposición, lejos de constituir una excepción al régimen general, se enmarcaría en ese régimen general de carácter progresivo establecido por el propio tributo.

Esta es la principal conclusión de lo razonado por el Tribunal General en su sentencia de 16 de mayo de 2019 (asuntos T-836/16 y T-624/17), relativa al impuesto sobre el comercio minorista aprobado por Polonia. Este impuesto establecía que las empresas con un volumen total de facturación inferior a 4,02 millones de euros estarían exentas del impuesto, previéndose un tipo progresivo a partir de ese umbral. A juicio del Tribunal General, el marco de referencia en el análisis de la selectividad del impuesto no puede ser otro que el impuesto aplicado en el conjunto del sector del comercio minorista, con una estructura que pivota sobre una escala progresiva de tipos impositivos y de tramos, incluyendo la exención a las empresas con un volumen total de facturación por debajo de los 4,02 millones de euros, ya que tal exención formaría también parte de la estructura de tributación del impuesto.

El mismo razonamiento es acogido en la posterior sentencia del Tribunal General de 27 de junio de 2019 (asunto T-20/17), relativo al impuesto húngaro sobre la publicidad. La configuración de dicho impuesto, que gravaba los ingresos derivados de la difusión de publicidad en Hungría mediante una escala de tipo progresivo, conducía a que únicamente se gravara de forma efectiva a sociedades con un volumen de negocios relevante (muy mayoritariamente extranjeras). Por esta razón, la Comisión consideró que el impuesto concedía una ventaja selectiva a las empresas con un volumen de negocios más bajo, constituyendo, por tanto, una ayuda de estado contraria al Derecho de la UE. El Tribunal General, por el contrario, defiende en su sentencia que este impuesto no constituye una ayuda de estado porque *“un criterio de modulación que adopte la forma de una tributación progresiva a partir de un determinado umbral, incluso elevado [...], no implica, por sí mismo, la existencia de una ventaja selectiva”* y, asimismo, porque su estructura de tributación progresiva estaría justificada por una lógica redistributiva que no se basa en criterios arbitrarios.

El TJUE ha tenido también ocasión de pronunciarse sobre distintas cuestiones relativas a un impuesto húngaro que grava determinados sectores, incluyendo el de la telecomunicación y el comercio al por menor (sentencias de 3 de marzo de 2020, asuntos C-75/18 y C-323/18). En la sentencia relativa al

asunto C-75/18, aunque no avanza la opinión del tribunal acerca de la concurrencia de una ayuda de Estado —la cuestión prejudicial elevada al respecto se inadmite—, realiza algunas consideraciones de interés. En particular, declara que *“la posible ilegalidad de la exención [de hecho] de un impuesto, con arreglo a las normas del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, no puede afectar a la legalidad del impuesto en sí mismo, de manera que su deudor no puede invocar que la exención de que disfrutaban otras personas constituye una ayuda estatal para eludir el pago de dicho impuesto”*. Indica asimismo que *“los impuestos no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a las ayudas estatales a menos que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda”*, concluyendo que el impuesto sobre la publicidad constituye *“un impuesto de alcance general cuya recaudación se ingresa en el presupuesto del Estado, sin que se destine específicamente a financiar una ventaja para una categoría particular de sujetos pasivos”* de modo que en sí mismo no puede constituir una ayuda de estado.

2.4. ¿ES EL IDSD COMPATIBLE CON EL IVA?

Según el artículo 401 de la Directiva del IVA *“las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de [...] cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”*.

La jurisprudencia del TJUE ha señalado que tienen la naturaleza de impuesto sobre el volumen de negocios aquellos que presentan las características esenciales del IVA, a saber: (i) su aplicación con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; (ii) la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; (iii) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; y, (iv) la deducción del IVA devengado en las etapas anteriores del proceso de producción, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase (sentencia del TJUE (Gran Sala) de 3 de octubre de 2006, *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03). El TJUE ya ha manifestado en diversas ocasiones que el IVA es compatible con otros impuestos indirectos nacionales que sólo gravan un determinado producto o servicio puesto que estos otros impuestos carecen de la nota de generalidad a la que se refiere el punto (i) anterior (entre otras, sentencia del TJUE de 13 de julio de 1989, asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88). Desde esa

perspectiva, no cabría oponer ninguna objeción a un impuesto que no grava la totalidad del tráfico empresarial sino una parte de los bienes o servicios.

Igualmente, la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2020 (asunto C-75/18) concluye que el impuesto sobre el sector de las telecomunicaciones húngaro (porque grava los ingresos obtenidos por entidades que operan en un sector determinado, en este caso el de las telecomunicaciones) carece de las características esenciales de un impuesto sobre el volumen de negocios debido a que carece de las notas (iii) y (iv) mencionadas anteriormente.

3. Naturaleza. Compatibilidad con los tratados internacionales ratificados por España

3.1. ¿CUÁL ES LA NATURALEZA DEL IDSD? ¿ES DE VERDAD UN IMPUESTO DE NATURALEZA INDIRECTA?

La LIDSD establece, en su artículo 1, que:

*“El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo **de naturaleza indirecta** que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.”*

Por ello, el IDSD es declarado por el legislador como un tributo indirecto. Pero, ¿es esta su real naturaleza?

Aunque, con carácter general, la distinción entre impuestos indirectos y directos puede considerarse más bien teórica, existen consecuencias prácticas importantes de la calificación de un impuesto como indirecto (que normalmente aplica sobre el volumen de negocios o las operaciones de una contribuyente) o directo (que se proyecta sobre la renta). En general, se entiende que los impuestos directos son aquellos que recaen sobre la renta o el patrimonio, por ser estos indicadores directos de capacidad económica, mientras que los impuestos indirectos son los que recaen sobre el consumo o el tráfico económico o jurídico, que son indicadores solo indirectos de capacidad económica. Otros autores, en cambio, centran la diferenciación en quien soporta el tributo o dicho de otro modo, si quien efectivamente paga el dinero a las autoridades tributarias es quien ve reducidos sus ingresos: si es así, el tributo es directo; si no, y la carga tributaria se traslada de modo que es otra persona la que ve reducida sus ingresos por el pago del tributo, el impuesto es indirecto¹⁴.

Sin embargo, esta diferenciación teórica no es sencilla en la práctica, ya que los tributos indirectos no siempre se trasladan en su totalidad (por causas como reducción de precios o evasión fiscal, por ejemplo), y los tributos directos en ocasiones pueden ser parcialmente trasladados a los precios de los

¹⁴ A. Schenk y O. Oldman en *Value Added Tax. A comparative approach*, Cambridge 2007.

productos o servicios. A favor de su consideración como impuesto indirecto pueden mencionarse estas características:

- (i) se devenga sobre el suministro de una determinada categoría o categorías de servicios electrónicos;
- (ii) el IDSD declara gravar los servicios prestados “*sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad*”. Como se expone en este Q&A, esta consideración es interpretable a la luz de la definición de contribuyente.
- (iii) el hecho de que se carga a un tipo fijo, calculado por referencia a la contraprestación bruta pagada por estos servicios (sin referencia a la renta neta del proveedor o la renta procedente del suministro), como ocurre con el IVA. No obstante, esto no puede considerarse un elemento definitivo, ya que algunos impuestos sobre la renta gravan los importes brutos de la operación (como, por ejemplo, el impuesto en forma de retención sobre cánones). Es más: estas características son propias del IRNR (un tributo, sin ambages, directo, y cubierto por los CDI ratificados por España), que con carácter general y cuando no se actúa a través de un establecimiento permanente en España, es un tributo que (i) no tiene en cuenta la capacidad económica global del contribuyente, sino sólo la particular de la renta generada en España; y (ii) con excepciones¹⁵, grava el importe bruto recibido por el contribuyente.
- (iv) se somete al principio de tributación en destino¹⁶, mientras que, en términos generales, en la tributación directa rige el principio de origen, bajo el que las rentas se gravan en la residencia del contribuyente, salvo aquellas obtenidas en otros países a través de un establecimiento permanente. El IDSD sigue el principio de tributación en destino, pero también es esa una característica del IRNR.
- (v) su devengo es instantáneo y recae al materializarse la operación sujeta a gravamen (servicio digital), frente al devengo periódico que habitualmente caracteriza a los impuestos de naturaleza directa (por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades se devenga el último día del ejercicio social o

¹⁵ Por ejemplo, para personas o entidades residentes en la UE.

¹⁶ Aceptado internacionalmente por el *General Agreement of Tariffs and Trade* (GATT) y es aplicado por la Unión Europea con carácter general.

periodo impositivo de la entidad)¹⁷. Sin embargo, de nuevo, esta nota también es propia del IRNR que recae sobre rendimientos obtenidos en territorio español sin mediación de establecimiento permanente. En este caso, siendo este Impuesto de naturaleza indiscutiblemente directa, el devengo de cada tipo de rendimiento se produce, en términos generales, cuando tiene lugar el negocio, acto, transacción que suponga una manifestación de la capacidad económica, y, más concretamente, cuando los rendimientos gravados resulten exigibles.

- (vi) el objeto de gravamen (indirecto) es el valor añadido generado por los usuarios en sede del sujeto pasivo. Dado que la base imponible se configura a partir de los ingresos brutos que se obtienen por las transacciones y no por el beneficio de la entidad, el IDSD no estaría observando la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en sí mismo para determinar la magnitud del gravamen, sino el valor añadido por los usuarios en cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, precisamente estableciendo reglas que dependen de la interacción/intervención de los usuarios para poder medir (y consecuentemente gravar) *exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios* (conforme al Preámbulo de la LIDSD).

En contra de esta consideración del IDSD como impuesto indirecto, podría traerse a colación:

- (i) que el IDSD no prevé un mecanismo de repercusión formal del impuesto¹⁸. En esta línea, el TJUE ha considerado que los impuestos que recaen sobre la producción de energía eléctrica —que guardan una cierta similitud con el IDSD— no tienen la consideración de impuestos indirectos¹⁹.

En nuestra opinión, para la calificación de un impuesto como indirecto, no es tan importante el hecho de que el tributo se repercuta efectivamente, sino que esa posibilidad exista, con

¹⁷ Artículo 9 de la LIDSD: “El impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”.

¹⁸ Ver documento “Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market”, disponible en el siguiente enlace: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141. La Comisión Europea afirmó expresamente, en el marco de la Propuesta de Directiva, la intención de que el coste del impuesto no fuera trasladado a los consumidores —apelando a la responsabilidad de las empresas— de modo que tampoco se produjera una repercusión económica.

¹⁹ Asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16.

independencia de que la repercusión sea expresa (formal) o implícita (económica)²⁰. Un ejemplo de esta repercusión implícita lo encontramos en el caso del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), en el que la repercusión al consumidor, aunque no esté prevista en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, es clara en la práctica. De hecho, el Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, suspendió de forma temporal el impuesto con el objetivo de reducir el precio de la factura de la electricidad, lo que supone una admisión a la existencia de repercusión²¹.

En este sentido, la posibilidad de repercutir el coste del IDSD a los receptores del servicio es discutible dado que, en primer lugar, el impuesto no sólo depende del lugar donde esté ubicado el usuario (que no siempre es el destinatario del servicio, como ocurre en los servicios de publicidad en línea) sino del volumen de servicios no realizados en el territorio de aplicación del IDSD. De hecho, puede afirmarse que el IDSD pretende que sean las empresas quienes soporten económicamente este gravamen. En esta misma línea, y en relación con la propuesta de directiva para un impuesto común sobre determinados servicios digitales, la Comisión Europea afirmó expresamente su intención de que el coste del impuesto no fuera trasladado a los consumidores —apelando a la responsabilidad de las empresas— ni formal ni económicamente²².

Dicho lo anterior, creemos que en determinados servicios digitales será más viable esta repercusión (por ejemplo, en la intermediación en línea en la que se facilita una interfaz digital para que los usuarios puedan concluir operaciones de entregas de bienes o de prestaciones de

²⁰ Conclusiones del AG Mengozzi, de 31 de enero de 2018, *Lubrizol France*, asunto C-39/17, aps. 82 a 87 y STJUE de 14 de junio de 2018 (TJCE 2018, 131), *Lubrizol France*, asunto C-39/17 (TJCE 2018, 131), ap. 30 y sentencias de 16 de febrero de 1977, *Schöttle*, 20/76, EU:C:1977:26, apartado 15, y de 8 de noviembre de 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, apartado 43.

²¹ En todo caso, esta repercusión también se produciría al amparo de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico (LSE) que prevé que los costes derivados de la retribución específica de las renovables sean cubiertos mediante la tarifa eléctrica a pagar por el consumidor en concepto de cargos. En esta parte de los cargos del sistema donde se traslada a los consumidores finales la retribución pública de las renovables y, dentro de esta, la correspondiente al IVPEE. En definitiva, dado que el régimen retributivo específico —y con él la retribución a la operación de determinadas instalaciones que compensa el pago del IVPEE— se financia también por los consumidores vía el precio de la electricidad en concepto de cargos del sistema, se advierte el carácter parcialmente indirecto del IVPEE (STJUE de 18 de enero de 2017, asunto C-189/15, sobre los importes exigidos por el Estado italiano para cubrir los costes generales del sistema eléctrico).

²² “*Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*”: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141.

servicio). Asimismo, en estos servicios digitales (en particular, en los servicios de intermediación en línea cuando intervienen consumidores), en muchas ocasiones el usuario no paga remuneración alguna por el servicio.

- (ii) que el umbral de 750 millones de euros de INCN (necesario para tener la consideración de contribuyente) es un elemento subjetivo llamado a medir directamente la facturación mundial de las compañías potencialmente contribuyentes; esto es, un indicador de la capacidad económica del proveedor que es definitiva del gravamen. Este factor, por tanto, acerca su naturaleza a la de un impuesto directo. En la práctica, además, este umbral supone que sólo sean contribuyentes determinados grupos multinacionales, como señala los Estados Unidos de América en sendos informes relativos a los *digital services tax* francés²³ e italiano²⁴. Es probable que estas multinacionales (altamente digitalizadas), vean sometidos a un impuesto adicional sus beneficios empresariales.

3.2. ¿POR QUÉ ES IMPORTANTE LA NATURALEZA DEL IDSD? ¿QUÉ OCURRE SI ES UN IMPUESTO CUBIERTO POR UN CDI?

La relevancia de la naturaleza que quepa atribuir al IDSD reside en el análisis de compatibilidad al que hay que someterlo según se trate de un impuesto directo o indirecto. Si se trata de un impuesto indirecto, procede analizar su compatibilidad con el IVA, compatibilidad que creemos es posible²⁵. En cambio, si realmente se tratara de un impuesto sobre la renta, la aplicación del IDSD respecto de residentes en países que hayan suscrito convenios para evitar doble imposición (CDI) con España deberá atenerse a lo dispuesto en estos instrumentos.

Los impuestos comprendidos en el ámbito objetivo de los convenios son aquellos establecidos sobre la renta, sobre las herencias y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes; es

²³ *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, de 2 de diciembre de 2019.

²⁴ *Report on Italy's Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974*, de 6 de enero de 2021.

²⁵ Vid. Q&A 2.4.

decir, aquellos impuestos que gravan la totalidad de las rentas, las herencias o del patrimonio o cualquier parte de los mismos y cualquiera que sea el sistema de su exacción.

En otras palabras, *a priori*, el ámbito objetivo de los convenios para evitar la doble imposición comprende los impuestos de naturaleza directa, lo que excluiría al IDSD de la aplicación de los beneficios que en aquellos se contienen si realmente se trata de un impuesto indirecto.

Por el contrario, si se entiende que la naturaleza del IDSD es la propia de un impuesto de naturaleza directa, se abriría la posibilidad a considerarlo incluido en el ámbito objetivo de los CDI y, por tanto, de favorecerse de los beneficios que estos incorporan: y, en particular, la aplicación del artículo 7 (beneficios empresariales): como regla general, los impuestos comprendidos en el ámbito del CDI sólo permiten a un Estado gravar los beneficios empresariales obtenidos por un residente del otro Estado cuando este último actúa, respecto de tales beneficios empresariales, a través de un establecimiento permanente (EP) en su territorio.

Por lo tanto, si el IDSD estuviera cubierto por un CDI firmado por España, el IDSD no podría gravar los beneficios empresariales que obtuviese un sujeto residente en el otro Estado firmante (por ejemplo, los Estados Unidos de América) por la prestación de servicios digitales salvo que dispusiera de un EP en territorio español a través del cual desarrollase el negocio digital.

Dicho esto, el encaje del IDSD en el ámbito de los distintos CDI debe analizarse a la vista de cada uno de ellos y no en abstracto. Aunque el Modelo de Convenio de la OCDE incluye en su ámbito de aplicación todos aquellos impuestos concebidos como impuestos sobre la renta o el patrimonio, existen convenios suscritos por España (potencialmente relevantes a efectos del IDSD) que limitan, o parecen limitar, su ámbito de aplicación a listados cerrados de impuestos. Este sería el caso, por ejemplo, del CDI con Estados Unidos —país de residencia de una parte relevante de las empresas potencialmente afectadas por el impuesto— que en su artículo 2 recoge un listado exhaustivo de los impuestos de ambos Estados amparados en el CDI; en el caso de España, solo el IRPF y el IS. En este sentido, aunque el apartado 2 del mismo artículo (siguiendo en este punto el Modelo de Convenio de la OCDE) extiende la aplicación del convenio “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”, el propósito de esta cláusula es evitar que los sucesivos cambios en los ordenamientos tributarios de los distintos países requieran modificar el convenio, de modo que la lista de impuestos del apartado 1 (sea abierta, como en el Modelo de Convenio de la OCDE, o cerrada, como parece ser el

caso de EE.UU.) sea de carácter dinámico. No obstante, ni el modelo de convenio ni sus comentarios establecen parámetros para medir la similitud o identidad de los impuestos de futura creación. Otros convenios suscritos por España, como los CDI con Japón o Corea del Sur, siguen el mismo criterio.

En resumen, incluso si se aceptara la interpretación de que estamos ante un impuesto de naturaleza directa, el encaje o no del IDSD como impuesto directo cubierto por un determinado CDI debe hacerse caso por caso. En cualquier caso, estamos ante una materia vidriosa que podría ser suscitada por los contribuyentes del IDSD a través de los procedimientos amistosos o arbitrales previstos en estos tratados internacionales o en la normativa nacional española.

3.3. ¿VULNERA EL IDSD LOS ACUERDOS DE LIBRE COMERCIO?

Es interpretable en efecto.

España, a través de la UE, ha suscrito acuerdos de libre comercio con un amplio número de terceros Estados. Estos acuerdos, que representan una de las tres modalidades de acuerdos comerciales que la UE ratifica con terceros Estados (junto con los acuerdos de asociación económica o los acuerdos de asociación), permiten una apertura recíproca de los mercados con países desarrollados y economías emergentes mediante la concesión de un acceso preferente a los mercados.

Los principios que rigen la UE y que inspiran los acuerdos comerciales que esta suscribe son, entre otros, los principios que promueve la Organización Mundial del Comercio. A los efectos que aquí interesa, cabe destacar los principios de predictibilidad —eliminar y no crear nuevas barreras comerciales— y competencia leal —imposición de aranceles y otras formas de protección solo bajo circunstancias particulares—.

Además, sobre la base de estos principios, los acuerdos de libre comercio van un paso más allá, y abarcan, entre otras cuestiones, el compromiso de eliminar los derechos de aduana.

Dada su operativa (i.e. establecer un gravamen sobre los ingresos obtenidos por empresas que prestan determinados servicios en España), el IDSD puede ser concebido como un arancel digital. De esta manera, si se quiere llevar a cabo la prestación de los servicios digitales sujetos al impuesto en España (y, en algunos casos, la entrega de bienes y prestaciones de servicios subyacentes a estos), es preciso abonar un arancel/impuesto que asciende al 3% de las rentas que se obtengan en el territorio de aplicación del IDSD.

Por tanto, además de configurarse, en cierta manera, como una medida selectiva —solo afecta a algunas compañías, no a todas, que operan en un sector muy específico de la economía—, puede suponer un motivo de distorsión para la libre prestación de servicios digitales en España y para la entrega de determinados bienes y prestación de ciertos servicios subyacentes al servicio digital, reduciendo la capacidad competitiva de algunas compañías, dado el incremento de sus costes.

Piénsese, por ejemplo, en la existencia de una plataforma que permite la comunicación entre usuarios para la entrega de bienes. Si la compañía que opera dicha plataforma está gravada por el IDSD, sus costes tenderán a incrementarse, lo que es posible acabe siendo repercutido a los usuarios de esa plataforma directa o indirectamente. Por el contrario, una empresa que no resulte gravada por no superar las cifras de los umbrales de sujeción al IDSD, podrá prestar estos servicios con unos costes inferiores (teóricamente un 3% más bajos).

4. Territorio de aplicación del IDSD

4.1. ¿CUÁL ES EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IDSD?

El IDSD se aplica en todo el territorio español.

4.2. ¿SE INCLUYEN LOS TERRITORIOS FORALES?

Sí, se incluyen los territorios forales (esto es, la Comunidad Foral de Navarra y los tres territorios históricos de País Vasco, pero en ellos el IDSD se aplicará atendiendo a los regímenes tributarios de Concierto y Convenio económico en vigor. En este sentido, se prevé la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV) y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (CEN) en el plazo de tres meses desde la publicación en el BOE de la LIDSD (esto es, hasta el 16 de enero de 2021).

4.3. ¿CUÁLES SON LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PARA REPARTIR LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DE REGULACIÓN DEL IDSD?

En el caso del País Vasco, la regulación del impuesto dependerá de cómo se concierte: como de normativa común o como concertado de normativa autónoma. La naturaleza indirecta del impuesto lleva a pensar que se concertará como de normativa común con un escaso margen regulatorio para el territorio foral. En este sentido, el artículo 35 del Concierto con País Vasco establece que *“los demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado”*.

Por otro lado, a la misma conclusión se podría llegar en el caso de Navarra a la luz del artículo 32 de su Concierto donde se fija como normativa aplicable en la exacción del IVA *“los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado”*. No obstante lo anterior, en este caso no existe una cláusula de cierre, como en el caso del País Vasco, para la imposición indirecta.

4.4. ¿CUÁNDO CORRESPONDERÁ LA EXACCIÓN DEL IDSD A LOS TERRITORIOS FORALES Y CUÁL SERÁ LA REGLA DE EXACCIÓN?

La LIDSD no determina el punto de conexión con los territorios forales pero lo razonable sería utilizar los mismos criterios de sujeción que los que se establecen en la LIDSD: la localización de los usuarios.

Este criterio lleva consigo ciertas dificultades, como la necesidad de que el sujeto pasivo tenga que identificar no solo a los usuarios situados en territorio común, sino también a los que estén en cada territorio foral²⁶.

Una vez localizados los servicios, habrá de determinarse una regla de exacción. En este sentido, sería coherente con la LIDSD que la exacción se atribuya al volumen de operaciones calculado conforme a cada una de las prestaciones localizadas en los territorios forales.

4.5. ¿REALIZAR EL HECHO IMPONIBLE EN LOS TERRITORIOS FORALES ANTES DE LA APROBACIÓN DE LAS NORMAS FORALES, SUPONE EL NACIMIENTO DEL DEBER DE TRIBUTAR POR EL IDSD?

El IDSD, aunque se le aplique el régimen de concierto o convenio, entra en vigor en todo el territorio nacional, incluidos los territorios forales. Por tanto, la realización del hecho imponible en estos territorios, aun antes de que se haya establecido el régimen de concierto o de convenio que, según el caso, le será de aplicación, implica la sujeción al impuesto. Cuestión distinta será determinar la administración competente para la exacción y gestión del impuesto. Por el momento, no se ha aprobado ninguna norma en ambos territorios que regule este tributo. Por tanto, hasta la adaptación de los regímenes tributarios de estos territorios, y en la medida en que esta normativa no se desarrolle antes de que se inicie el plazo para autoliquidar el impuesto, la administración competente será la estatal, sin perjuicio del régimen transitorio que se establezca para su adaptación. Si, por el contrario, la adaptación se realiza antes del inicio del plazo para autoliquidar, las administraciones competentes serán las Haciendas Forales en función del régimen transitorio que se establezca

²⁶ Con el debate y la posibilidad de utilizar una metodología distinta a la dirección IP para localizar un dispositivo y atribuir la exacción a una administración, común o foral, cuestiones que veremos en el Q&A 8.3.

Cuando la competencia recaiga en la administración estatal, el régimen de concierto o convenio del nuevo tributo con los territorios forales del País Vasco o Navarra, según el caso, deberá prever el reparto de recaudación entre ambas administraciones.

En el caso del País Vasco, la creación del IDSD deberá especificar sus efectos financieros en su adaptación al Concierto, según lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Concierto. Y en este sentido, existen ejemplos²⁷ de nuevos tributos que han sido adaptados al Concierto con un desajuste temporal que suele subsanarse *a posteriori* mediante un acuerdo con la administración estatal. Estos acuerdos donde se determinan los efectos financieros de los nuevos tributos suelen prever flujos financieros a favor del territorio foral por la recaudación del impuesto que le hubiese correspondido exigir durante ese desajuste temporal.

En el caso de Navarra, la previsión anterior está ya contemplada en la disposición transitoria séptima del propio Convenio que regula el régimen transitorio de los nuevos tributos convenidos y que, entre otras cosas, prevé también flujos financieros a su favor por la recaudación del impuesto que le hubiese correspondido exigir.

4.6. ¿PUEDEN LOS TERRITORIOS FORALES APLICAR UN TIPO IMPOSITIVO MENOR O RESTRINGIR/AUMENTAR LOS UMBRALES DE SUJECCIÓN AL IDSD?

La incorporación del IDSD al sistema tributario español requerirá de concertación con los territorios forales, prevista en el plazo de tres meses desde su publicación en el BOE.

Como ya se ha comentado, atendiendo a la naturaleza indirecta del IDSD es previsible que se concierte como de normativa común, con un escaso margen regulatorio para los territorios forales. Siendo así, se regirían por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en territorio común con lo que es previsible que estos territorios tengan poca capacidad legislativa en lo que se refiere al IDSD.

²⁷ V.gr. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).

4.7. ¿LAS ISLAS CANARIAS Y LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA ESTÁN INCLUIDAS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IDSD?

Sí, ya que el impuesto hace referencia al territorio español, que está formado por el terreno, junto con las aguas interiores, de la España peninsular con sus 17 provincias, las Islas Baleares, las Islas Canarias, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. Esto podría afectar a determinados operadores que se han ido estableciendo en estos territorios extra peninsulares.

5. Definiciones y hecho imponible

5.1. ¿CUÁL ES EL HECHO IMPONIBLE DEL IDSD?

El IDSD grava las prestaciones de determinados servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del IDSD por contribuyentes del IDSD.

5.2. ¿CUÁLES SON LOS SERVICIOS DIGITALES SUJETOS AL IDSD?

Solo quedan sujetos al IDSD la prestación de los siguientes servicios digitales:

- a) Los servicios de publicidad en línea;
- b) los servicios de intermediación en línea; y
- c) los servicios de transmisión de datos.

En ningún caso se entienden incluidos dentro de estos servicios, el transporte de señales de comunicación a que se refiere la Ley General de Telecomunicaciones.

5.3. ¿EN QUÉ CONSISTEN LOS SERVICIOS DE PUBLICIDAD EN LÍNEA?

Los servicios de publicidad en línea consisten en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

5.4. ¿QUÉ INCLUYE EL CONCEPTO DE “INTERFAZ DIGITAL”? ¿ES SINÓNIMO DE SITIO WEB?

La definición de interfaz digital es muy amplia e incluye otros medios además de los sitios web. Así, se entiende por interfaz digital cualquier programa, incluidos sitios web o partes de estos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, videojuegos o los programas de conexión del *internet de las cosas* y en general cualquier medio accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital, incluyendo la recolección de datos de usuarios o la inclusión de publicidad dirigida. A modo de ejemplo, los paneles de control de vehículos, una Smart-tv, un libro electrónico o cualquier videoconsola portátil pueden poner a disposición de los usuarios interfaces digitales.

Entendemos que la ausencia de un listado exhaustivo de programas que se califican como interfaz digital pretende evitar que la norma quede obsoleta ante la constante evolución tecnológica. El medio,

hardware, “aparato” o incluso vehículo (en resumen, el dispositivo) en el que aparezca esa interfaz digital no influye para tal calificación.

5.5. ¿QUIÉNES TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE USUARIOS A EFECTOS DEL IDSD?

Desde nuestro punto de vista, el concepto “usuario” incluye tanto a consumidores como a los empresarios y profesionales, y tanto a las personas físicas como jurídicas.

5.6. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR PUBLICIDAD DIRIGIDA?

La publicidad dirigida es cualquier forma de comunicación digital comercial con la finalidad de promocionar un producto, servicio o marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados de ellos. Como se puede comprobar, se trata de una definición muy amplia pero, desde nuestro punto de vista, requiere que la publicidad se dirija a los usuarios debido a los datos que se haya recopilado de ellos.

El caso más claro de publicidad dirigida es el supuesto de la publicidad personalizada para aquellos usuarios que ya han visitado una determinada página web y que esa publicidad se dirige a ellos tomando los datos obtenidos a través de las denominadas *cookies*²⁸. Parece que es irrelevante el nivel de personalización: esto es, debería ser suficiente que se recomiende visitar de nuevo la página web o que se refiera específicamente a los productos o servicios consultados.

También debería estar comprendida la publicidad que se realiza a través de los buscadores (*search engines*), donde se incluyen resultados promocionados que se basan en los datos del propio usuario que introduce la búsqueda.

Por otra parte, las listas de distribución que se envían por correo electrónico no deberían, en principio, incluirse en este concepto puesto que el sistema de *mailing* electrónico no utiliza generalmente una interfaz digital.

²⁸ Esto es, una pequeña información enviada por una web y almacenada en el navegador del usuario, que permite al sitio web consultar la actividad previa del navegador, bien para recordar el sitio web, bien para obtener información del usuario.

Adicionalmente, existen programas de bloqueo de anuncios (*ad-blocker*) cuyo funcionamiento impide que la publicidad aparezca en el dispositivo del usuario. Esta publicidad no debería considerarse incluida aunque es posible que sí genere ingresos para el propietario de la interfaz o del tercero.

5.7. ¿SOBRE QUIÉN RECAE LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE LA PUBLICIDAD ES DIRIGIDA?

En todo caso, el legislador ha incluido una presunción *iuris tantum* de que toda la publicidad se entenderá como dirigida a los efectos del IDSD, trasladando la carga de probar que no es así al contribuyente.

En nuestra opinión, esta inversión de la carga resulta excesiva. Desafortunadamente, en los trámites parlamentarios no se eliminó la presunción ni se definieron claramente las circunstancias y parámetros para su aplicación por lo que toda publicidad podría en principio ser considerada como “dirigida”. Habrá que estar al desarrollo de la cuestión que se haga en el futuro a través de la interpretación administrativa.

5.8. ¿EL HECHO IMPONIBLE DEL IDSD ABARCA SOLO LA INCLUSIÓN DE LA PUBLICIDAD DIRIGIDA EN UNA INTERFAZ O TAMBIÉN SU CREACIÓN?

La sujeción al IDSD de los servicios de publicidad en línea viene determinada por la inclusión de la publicidad dirigida y no por su creación o por la mera tenencia de la interfaz digital. En este sentido, la LIDSD incluye una aclaración para los supuestos en los que la entidad propietaria de la interfaz no coincide con la sociedad que incluye la publicidad en esta interfaz: “*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*”.

Es decir, se entenderá siempre que el proveedor del servicio es la entidad que incluya la publicidad dirigida, sin perjuicio de quién sea el titular de la interfaz digital.

5.9. ¿Y LA CESIÓN DE LA PROPIA PÁGINA WEB/APP PARA QUE UN TERCERO INCLUYA PUBLICIDAD?

En principio, la cesión de “*espacios publicitarios*” de una página u otro tipo de interfaz digital a un tercero, que es quien incluye la publicidad dirigida, no está comprendida en el ámbito de aplicación del IDSD.

En ese caso, el sujeto pasivo del hecho imponible sería el tercero que incluye la publicidad en la interfaz (artículo 4.6 de la LIDSD).

5.10. ¿LA PUBLICIDAD DEBE SER VISUAL EN TODO CASO?

No. La definición de publicidad dirigida incluida en la LIDSD se refiere a “*cualquier forma de comunicación digital comercial*”. Asimismo, el hecho imponible consiste en la inclusión de publicidad dirigida, mientras que las reglas de localización se refieren al momento “*en que la publicidad aparezca en el dispositivo*”. Por tanto, en ningún momento la LIDSD limita el concepto de publicidad exclusivamente a la publicidad en imágenes o videos (con o sin audio), sino que puede consistir exclusivamente en v.gr. audios²⁹.

Por ejemplo, en las aplicaciones de audio (radio, podcast o música) es habitual que se incluya publicidad antes o incluso mientras se reproduce el contenido.

En este sentido, el DST británico utiliza el término “publicidad consumida” para incluir tanto la publicidad no visual como la audio publicidad.

5.11. ¿DEBEN LOS DATOS USADOS EN LA PUBLICIDAD DIRIGIDA SER FACILITADOS POR LOS PROPIOS USUARIOS?

Para que la publicidad sea dirigida debe estar basada en los datos recopilados de los propios usuarios. Ello sin perjuicio de la LIDSD establece la presunción de que, salvo prueba en contrario, la publicidad que se inserte en la interfaz digital es dirigida.

La LIDSD no define la manera en la que estos datos de los usuarios deben ser recopilados. Por ello, entendemos que no se requiere que hayan sido facilitados de forma activa por los usuarios ni tampoco que hayan sido recopilados por la empresa que incluye la publicidad.

Esto significa que para que la publicidad sea dirigida una entidad puede basarse tanto en los datos que aporta el usuario voluntariamente (por ejemplo, en el momento de registrarse en la interfaz o vía

²⁹ Es cierto que la referencia a “aparecer” (“*Manifestarse, dejarse ver*”) podría permitir otra interpretación, pero creemos que no es la más acorde con la literalidad de la norma.

cookies) como en aquellos que se originan como consecuencia del uso de la interfaz (búsquedas, geolocalización, etc.).

Literalmente, es posible que no sea necesario siquiera que los datos sean recopilados de la actividad en línea de los usuarios, sino que su recolección de cualquier forma (incluso no digital) quedaría comprendida en la definición de “publicidad dirigida” y calificaría, por tanto, como servicios de publicidad en línea. En particular, la literalidad de la LIDSD no excluye la posibilidad de adquirir de otra entidad los datos recopilados de los usuarios, en cuyo caso además de un servicio de publicidad en línea se produciría un segundo hecho imponible: un servicios de transmisión de datos con contraprestación.

5.12. ¿SE PRESTAN SERVICIOS DE PUBLICIDAD EN LÍNEA CUANDO SE ACTÚA COMO UN DEMAND-SIDE PLATFORM (DSP), SUPPLY-SIDE PLATFORM (SSP) O AD EXCHANGE?

En principio, la compra y venta de espacio publicitario en los medios digitales se puede reconducir a un esquema muy sencillo en el que los anunciantes (o las agencias de medios) compran directamente posiciones o impresiones a los soportes existentes (los titulares de las interfaces).

De acuerdo con el IDSD, está sujeta como servicio digital la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. En este sentido, cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad únicamente a esa entidad que incluye la publicidad dirigida (artículo 4.6 de la LIDSD) y no a la propietaria de la interfaz. Por lo tanto, en el esquema básico que hemos indicado al principio, el sujeto pasivo del IDSD sería el titular de la interfaz o un tercero que adquiere espacio publicitario en ella para su reventa (por ejemplo, una agencia de medios).

No obstante, el desarrollo del medio digital y la proliferación de la oferta motivó la necesidad de disponer de una tecnología que fuera capaz de realizar de manera automatizada las operaciones de compra y venta de publicidad según los criterios definidos por los compradores y los vendedores. Así, surgió la denominada compra programática y con ella se involucró a nuevos actores que intermedian en el proceso de venta de publicidad y que complican el esquema tradicional. Así, se puede mencionar, entre otros, a los siguientes:

- (i) ***Demand Side Platforms (DSP)***, que son plataformas de puja que permiten a anunciantes y agencias de medios comprar inventario (impresiones publicitarias) en diferentes *ad exchanges*.

- (ii) **Supply Side Platforms (SSP)**, que son plataformas tecnológicas que permiten a los oferentes de publicidad (los titulares de las interfaces) optimizar el rendimiento de su inventario de manera automática a través del acceso a las múltiples fuentes o agregadores de demanda que existen (*ad exchanges* o DSP, entre otros).
- (iii) **Ad exchanges**³⁰, que son plataformas en línea donde los anunciantes y los soportes se ponen en contacto. Los titulares de las interfaces ofrecen sus espacios publicitarios a través de los SSP y los anunciantes pujan por ellos por medio de los DSP.

En principio, y sujeto al análisis concreto de las relaciones que se puedan establecer entre las partes, entendemos que estos actores no realizarían el hecho imponible consistente en la inclusión de publicidad dirigida en una interfaz digital en tanto que no sean titulares de la interfaz ni adquieran en nombre propio el espacio publicitario de tal titular para incluir publicidad dirigida en su interfaz digital³¹.

No obstante, en los supuestos en que se considere que cualquiera de estos tres actores (*ad exchange*, DPS o SSP) no está realizando un servicio de publicidad dirigida en línea (atendiendo a la relación jurídico-económica), consideramos que probablemente sí estarían realizando el hecho imponible correspondiente a la prestación de un servicio de intermediación en línea en la medida en que facilitan una interfaz digital que permite a los usuarios ponerse en contacto con el objetivo de vender o comprar los espacios publicitarios/número de impresiones digitales.

Esta es de hecho la conclusión que parecen sostener las autoridades fiscales del Reino Unido en su manual sobre su DST, al considerar que cualquiera de ellos es probable que encaje en la definición de *marketplace* cuyas operaciones están sujetas al impuesto³².

³⁰ V.gr., Google Ad Exchange, OpenX, Rubicon Project, AppNexus, Verizon Media o PubMatic.

³¹ De acuerdo con los "Standard Terms and Conditions for Interactive Advertising for Media Buys One Year or Less" (2010) elaborados por el *Interactive Advertising Bureau*, la relación jurídica de compra y venta del espacio publicitario se establece entre el titular de la interfaz (*Media Company*) y la agencia (*Agency*) que actúa por cuenta del anunciante (*Publisher*).

³² DST19600 - Digital Services Tax Manual - HMRC internal manual - GOV.UK (www.gov.uk).

5.13. EN UN VÍDEO PUBLICITARIO, ¿LA MERA INSERCIÓN DEL VIDEO SUPONE LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE O ES NECESARIO QUE EL USUARIO ACCEDA AL CONTENIDO?

La LIDSD define los servicios de publicidad en línea como los consistentes en la *"inclusión en un interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz"*, por lo que *a priori* el mero hecho de insertar un video publicitario es una operación sujeta al IDSD.

El criterio para considerar que se ha realizado el hecho imponible no parece tener relación con el uso efectivo que haga el usuario de esa publicidad sino con el número de veces que la misma aparezca en la interfaz digital del usuario. Sin embargo, en el caso de que la aparición de la publicidad esté ligada a la visualización del vídeo (por ejemplo, en *Youtube*), podría ser razonable entender que este sea el criterio para considerar el impacto económico, aunque habrá de estar al criterio administrativo.

5.14. ¿INCLUIR PUBLICIDAD EN LA WEB POR SU PROPIETARIO BASADA EN SU ACTIVIDAD, ES PUBLICIDAD DIRIGIDA?

La LIDSD no contempla la no sujeción de la inclusión de publicidad propia (i.e., difusión de contenidos propios, de la suscripción de la modalidad pagada del servicio propio etc.). No obstante, creemos que no estaríamos ante "publicidad dirigida" a efectos de la LIDSD, puesto que esta publicidad no se basa normalmente en datos previamente recopilados de los usuarios.

No obstante, sería conveniente que se confirmara esta interpretación por parte de la Administración tributaria.

Como argumento adicional, la inclusión de publicidad propia no conlleva directamente la obtención de ingresos por la prestación de servicios de publicidad en línea y por ello tampoco debería tener base imponible.

5.15. ¿QUÉ SON LOS SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA?

Los servicios de intermediación en línea consisten en la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que, permitiendo interactuar a distintos usuarios de forma concurrente, bien (i) facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente

entre los usuarios, bien (ii) les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. Es decir, existen dos modalidades de intermediación en línea.

5.16. ¿SE INCLUYEN DENTRO DE LOS SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA LOS PROVEEDORES DE BIENES Y SERVICIOS QUE OPERAN ONLINE?

No. Para que la prestación de servicios de intermediación en línea suponga la realización del hecho imponible es necesario que se actúe en calidad de intermediario.

La propia LIDSD excluye expresamente de su ámbito de aplicación el comercio electrónico (*i.e.*, las operaciones realizadas por los proveedores de bienes y servicios directamente)³³.

5.17. ¿EXISTE DIFERENCIA ENTRE VENDER PRODUCTOS PROPIOS Y FACILITAR LA VENTA DE PRODUCTOS AJENOS EN UNA PLATAFORMA ONLINE?

Sí. La venta de productos propios no queda sujeta al IDSD, mientras que la venta de productos ajenos en una plataforma *online* supone la realización del hecho imponible del IDSD.

Así, por ejemplo, si la Entidad A vende *snitch* doradas a un particular en la plataforma online de la Entidad B, existirá a efectos del IDSD una prestación de servicios de intermediación en línea. Si, en cambio, la Entidad B vende *snitch* doradas de su *stock* a través de su propia plataforma en línea (y, por tanto, la venta no se da “entre usuarios”), no se realizaría un hecho imponible del IDSD.

5.18. ¿EXISTE DIFERENCIA ENTRE INTERMEDIAR EN LA VENTA ONLINE DE UN LIBRO DIGITAL Y SU DESCARGA VÍA APP AL MÓVIL DESDE EL STORE?

Sí. La venta o descarga de un libro digital, que es un contenido digital³⁴, desde una plataforma en línea no está sujeta al IDSD. La clave para que exista o no tributación en IDSD es si la actividad fundamental que realiza la plataforma digital es la intermediación en línea (sujeta potencialmente al IDSD) en la venta o la propia entrega del contenido digital (no sujeta).

³³ A tal efecto, nos referimos al Q&A 6.1.

³⁴ Ver Q&A 5.19.

5.19. ¿QUÉ SON LOS CONTENIDOS DIGITALES?

Los contenidos digitales son 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.

Entendemos, aunque sería conveniente que así se confirmara por la Administración, que los criptoactivos, criptomonedas o tokens también cumplirían la definición de contenido digital al ser, en el fondo, datos suministrados en formato digital (representativos de “monedas virtuales” o activos) que utilizan un sistema de criptografía robusto para asegurar y verificar las operaciones y su registro. El hecho de que formen parte de una cadena de bloques (*blockchain*) a efectos de mitigar el riesgo de modificación o alteración del registro de las operaciones y “titularidades” no debería cambiar esta consideración. Lógicamente, la intermediación en línea respecto de criptoactivos o tokens puede cumplir el hecho imponible del IDSD.

5.20. ¿LOS SERVICIOS DE ENTREGA/EMPAQUETADO QUE PRESTAN ALGUNAS PLATAFORMAS, ENTRAN DENTRO DEL HECHO IMPONIBLE?

Algunas plataformas que ponen en contacto a los usuarios para la compraventa de un producto también prestan servicios de empaquetado y entrega. En la medida en que estos servicios no tienen un contenido digital ni se pueden encuadrar dentro de los supuestos definitorios del hecho imponible del IDSD (servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea o servicios de transmisión de datos), se trataría de servicios no sujetos aunque sean complementarios o accesorios a la prestación principal del servicio de intermediación en línea. Será preciso, por tanto, determinar qué parte del precio del producto corresponde a estos servicios, a efectos de descontar su importe en la determinación de la base imponible del IDSD.

En otras jurisdicciones, esta cuestión ha sido tratada específicamente en la regulación de su *digital service tax* o DST. Así, en el caso de servicios de intermediación en línea prestados a los usuarios de una interfaz digital multifacética que facilite la realización de entregas de bienes subyacentes directamente entre los usuarios, el impuesto francés grava el importe total pagado por los usuarios a la

interfaz, pero excluye las cantidades pagadas por la entrega de bienes o prestaciones de servicios que constituyan, en términos económicos, una operación independiente del servicio digital³⁵.

Por el contrario, en el caso del *digital service tax* de Reino Unido, se establece expresamente que los servicios de entrega/empaquetado y la retribución pagada al propio *marketplace* entran en el hecho imponible de intermediación en línea (*marketplace transaction*)³⁶.

A nuestro juicio, y ante la falta de disposición específica, se debería considerar que los ingresos obtenidos por la prestación de servicios de empaquetado y envío no forman parte de la base imponible del IDSD correspondiente al Servicio de Intermediación. A estos efectos, será necesario que la parte de la contraprestación aparezca suficientemente desglosada y justificada y que, además, se trate de importes ajustados a las prácticas del mercado.

5.21. ¿CÓMO SE DELIMITA SI UNA PLATAFORMA ESTÁ INTERMEDIANDO EN UNA OPERACIÓN ENTRE USUARIOS, O PRESTANDO ELLA EL SERVICIO?

La LIDSD no contiene reglas que delimiten cuando la entidad propietaria de una interfaz actúa como proveedor de un servicio subyacente (quedando la operación no sujeta al IDSD) y cuando actúa como intermediario para permitir la contratación del servicio entre los usuarios (quedando en este último supuesto la operación sujeta al IDSD como prestación de servicios de intermediación en línea).

En consecuencia, entendemos que en esos casos habrá que estar a los términos contractuales y las relaciones jurídicas que se establezcan entre las partes³⁷.

5.22. ¿ESTÁ SUJETA AL IDSD UNA PLATAFORMA QUE FACILITA A UNOS USUARIOS LA LOCALIZACIÓN E INTERACTUACIÓN CON OTROS USUARIOS?

³⁵ Vid. artículo 299 bis I.3 de la norma francesa reguladora del DST francés: “*Les encaissements versés en contrepartie de la fourniture d'un service taxable défini au 1° du II de l'article 299 s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de cette interface, à l'exception de celles versées en contrepartie de livraisons de biens ou de fournitures de services qui constituent, sur le plan économique, des opérations indépendantes de l'accès et de l'utilisation du service taxable*”

³⁶ “*Marketplace transactions are defined as transactions on the online marketplace between users. It is intended to apply to individual transactions which are concluded on the marketplace and will cover revenues like commission fees, or other payments which are contingent on a transaction taking place (e.g. delivery fees).*”

³⁷ En todo caso, nos remitimos a la Q&A 6.3 para un mayor desarrollo del concepto de intermediación a efectos del IDSD.

Sí. Facilitar una interfaz digital para permitir que los distintos usuarios se encuentren e interactúen entre ellos está comprendido dentro del hecho imponible servicios de intermediación en línea del IDSD.

5.23. ¿QUÉ SIGNIFICA QUE USUARIOS LOCALICEN Y ENCUENTREN A OTROS USUARIOS?

La LIDSD no detalla el alcance de los términos “localizar” o “interactuar”, pero estos conceptos pueden ser interpretados de forma amplia y, en nuestra opinión, podrían comprender tanto relaciones sociales como comerciales o profesionales de toda índole, en línea con el concepto de usuario.

Desde luego, muchas de las redes sociales (Facebook, Twitter, LinkedIn, etc.) estarían comprendidas en esa definición, pero no se puede descartar que otras plataformas digitales tengan servicios o aplicaciones “digitales” (interfaces) que permitan también esta interacción; además, esta interacción no necesariamente debe darse entre consumidores (C2C) sino también puede producirse, como hemos dicho, entre empresarios o profesionales (B2B) o entre consumidores y usuarios (B2C o C2B).

5.24. ¿QUÉ SON LOS SERVICIOS DE TRANSMISIÓN DE DATOS?

Los servicios de transmisión de datos sujetos al impuesto consisten en las transmisiones, incluidas las ventas o cesiones, a terceros de datos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales, en la medida en que esa transmisión se realice mediante contraprestación.

En este sentido, siguiendo la estela del impuesto común en su día propuesto por la Comisión Europea, el IDSD no se configura como “un impuesto sobre la recopilación de datos” o “sobre el uso de los datos recopilados por una empresa para fines internos”, ni sobre “la puesta en común de datos recopilados por una empresa con otras partes, de forma gratuita”, sino que grava exclusivamente las transmisiones onerosas de los datos recopilados de los usuarios en interfaces digitales.

5.25. ¿QUÉ DATOS TIENEN RELEVANCIA PARA EL IDSD?

Para el IDSD tienen relevancia los datos de los usuarios que hayan sido recopilados por actividades desarrolladas por estos en la interfaz digital. La LIDSD no incluye ninguna definición (ni expresa ni por remisión) al concepto de “dato”, con lo que habrá que estar a futuros desarrollos sobre esta cuestión. A priori, el concepto parece incluir todo tipo de datos, de carácter personal o de otra índole.

5.26. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR CONTRAPRESTACIÓN?

La LIDSD no incluye ninguna definición del concepto “*contraprestación*”. Este concepto es definido por la Real Academia de la Lengua como “*prestación que debe una parte contratante por razón de la que ha recibido o debe recibir de la otra*”.

La contraprestación puede ser de cualquier naturaleza (dineraria o en especie). También puede ser fija o variable, disponiendo el artículo 10.3 de la LIDSD para el último caso que, cuando el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados y proceder a su regularización en el momento en que sea conocido el importe definitivo.

De la LIDSD se desprende que cualquier transmisión de datos no retribuida queda excluida del ámbito de aplicación del IDSD. Dicho esto, no cabe descartar que se entienda que existe contraprestación cuando esta no es directa, sino que se engloba en una relación comercial más amplia, dentro de la cual se prestan distintos servicios (transmisión de datos, entre ellos) percibiendo una retribución global, especialmente en caso de que sea posible identificar algún tipo de contraprestación implícita o se detraiga como menor precio de otra operación.

En ese caso, habría que distribuir el precio entre los distintos servicios de acuerdo con un criterio razonable (normalmente, el valor de mercado) evitando en cualquier caso la posibilidad de generar doble imposición si los otros servicios también quedan sujetos al impuesto en otro concepto (v. gr., como servicio de publicidad en línea). También es probable que una transmisión de datos entre entidades de un mismo grupo se considere siempre remunerada a efectos del IDSD, atendiendo al valor normal de mercado de la operación (ex. artículo 10 de la LIDSD), lo que supondría que las “cesiones gratuitas” de datos entre entidades de un mismo grupo no fueran tales.

6. Supuestos de no sujeción al IDSD (general)

6.1. ¿QUÉ SUPUESTOS QUEDAN NO SUJETOS AL IDSD?

Quedan expresamente no sujetas al IDSD:

- (i) el comercio electrónico; esto es, las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario;
- (ii) las operaciones subyacentes, entendiendo por tales las entregas de bienes o prestaciones de servicios entre los usuarios que sean el objeto del servicio de intermediación en línea;
- (iii) los servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de esos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea el suministro de "contenidos digitales" a los usuarios³⁸, o la prestación de servicios de comunicación o servicios de pago;
- (iv) las prestaciones de servicios financieros regulados así como los servicios de transmisión de datos cuando se realicen por entidades financieras reguladas, según se definen en la LIDSD³⁹;
- (v) los servicios intragrupo, entendiendo por tales las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100%;
- (vi) el transporte de señales de comunicación a que se refiere la Ley General de Telecomunicaciones.

³⁸ Vid Q&A 5.18 y 5.19.

³⁹ Vid Q&A 7.1 a 7.6.

6.2. ¿CUÁL ES LA JUSTIFICACIÓN DE LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN?

Los supuestos de no sujeción relacionados en la LIDSD tienen en general una naturaleza técnica.

En algunos casos, los supuestos de no sujeción suponen una auténtica delimitación negativa del hecho imponible (i.e., de no existir el supuesto de no sujeción, el servicio sí quedaría sujeto al IDSD) en atención al hecho de que el valor en el servicio no lo genera el usuario final sino la propia plataforma o servicio, o al entendimiento de que en esos servicios no sujetos lo digital es simplemente un “medio” para prestar un servicio que no es propiamente digital (en el sentido del hecho imponible del IDSD). Este sería el caso de los supuestos de comercio electrónico, de suministro de contenidos digitales, de servicios de comunicación, de servicios de pago, las prestaciones de servicios (incluyendo transmisiones de datos) realizadas por entidades financieras reguladas y las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo (aunque en este caso podría asemejarse también a un supuesto de exención).

En otros casos, los supuestos de no sujeción tienen una finalidad meramente aclaratoria (i.e., quedarían no sujetos en todo caso dada la definición del hecho imponible que recoge la LIDSD, pero se incluyen como supuesto de no sujeción para evitar las dudas interpretativas). Es el caso de las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes en los servicios de intermediación en línea.

Abundando en el caso de la prestación de servicios digitales entre entidades que forman parte del mismo grupo, entendemos que la justificación de su no sujeción viene motivada para evitar la doble imposición que se generaría si esos determinados servicios digitales están destinados en último término a su prestación a terceros, o para evitar la tributación por los servicios digitales puramente intragrupo cuando estos estén puestos al servicio de la actividad “externa” no digital realizados por el grupo. Este último supuesto de no sujeción, por tanto, sí tiene una naturaleza o justificación más extrafiscal.

6.3. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR “INTERMEDIARIO” A LOS EFECTOS DE APLICAR EL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN DEL “COMERCIO ELECTRÓNICO”?

Según el artículo 6.a) de la LIDSD, no se encuentran sujetas al IDSD las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor, cuando este no actúa en calidad de intermediario (*i.e.*, el comercio electrónico efectuado directamente por un proveedor).

En este sentido, resulta fundamental delimitar qué se entiende por “intermediario” pues de ello dependerá que las transmisiones de bienes o prestaciones de servicios a través de un determinado sitio web queden sujetas al IDSD. En este sentido, la Memoria del análisis del impacto normativo del Proyecto de la LIDSD afirma la Memoria que *“los únicos tipos de servicios prestados por ese proveedor que se quieren gravar con este impuesto son aquellos en los que este actúa como intermediario, en el marco del servicio de intermediación en línea en que existen bienes o servicios subyacentes”*.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la LIDSD parecería que el objetivo del legislador es excluir de tributación las denominadas “actividades minoristas de comercio electrónico” en las que el propietario del sitio web es el minorista y utiliza ese canal para distribuir sus propios bienes y servicios. En ese caso, se entiende que para el minorista la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados y la interfaz digital actúa únicamente como plataforma de comunicación o comercialización.

Por tanto, se pretende excluir de tributación la venta de bienes o servicios en línea únicamente cuando se realicen en nombre propio por el titular de la interfaz. Esta interpretación estaría en línea con la definición de hecho imponible, que sólo grava la puesta a disposición de la interfaz para la realización de las operaciones entre los usuarios. Además, en estas operaciones el valor reside en los bienes y servicios suministrados mientras que la interfaz es un mero instrumento de comunicación accesorio.

No obstante, la Exposición de Motivos de la LISD afirma también que para determinar si una persona está prestando servicios de intermediación o vendiendo bienes y servicios por cuenta propia, debe atenderse a la sustancia jurídica y económica de la operación. Y a estos efectos, la Propuesta de Directiva afirmaba que, a efectos de determinar la sustancia jurídica y económica de los servicios prestados por un proveedor que vende bienes o servicios en línea, *“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". Es decir, incluso si jurídicamente el titular de la plataforma es el propietario de los bienes, podría suceder que el riesgo económico sobre los mismos no lo esté asumiendo él, por ejemplo porque esté actuando sobre una suerte de contrato estimatorio (si bien es cierto que en este caso, no se llega a transmitir la propiedad de los bienes muebles). En este caso, de acuerdo a la Propuesta de Directiva, estaríamos ante un intermediario⁴⁰.

Por tanto, y en lo que respecta al IDSD, se encuentran sujetas a tributación las ventas en las que el propietario de la interfaz no actúa económicamente como proveedor. En consecuencia, puede darse el caso de que en la página web de un posible sujeto pasivo del IDSD se encuentren bienes o servicios cuya transmisión se encuentre sujeta al IDSD y otros que no.

En resumen, consideramos que el propósito de la norma es gravar el servicio de intermediación prestado a través de una plataforma en línea; es preciso aclarar en qué situaciones se considera que el titular de la interfaz actúa como mero intermediario y cuándo como proveedor —en particular, si la intermediación en nombre ajeno o propio es decisiva—; puede darse el caso a menudo de que grandes operadores del mercado actúen en un mismo sitio web en ambas circunstancias.

6.4. UN SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA EN UN SERVICIO DIGITAL (SUJETO PER SE AL IDSD), ¿QUEDARÍA NO SUJETO AL IDSD?

El artículo 6.b de la LIDSD considera no sujetas las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea. En el caso de que el servicio subyacente fuera otro servicio digital, podría plantearse que el mismo no se encuentra sujeto, de acuerdo con la literalidad del precepto.

En nuestra opinión, si el subyacente fuese un servicio digital encuadrable dentro de las categorías que definen el hecho imponible, dicho servicio sí podría quedar gravado individualmente por el IDSD.

⁴⁰ Podría suceder que, a pesar de que el titular de la plataforma en línea actúe jurídicamente en nombre propio con respecto a los bienes o servicios prestados, económicamente no lo esté haciendo y en esos supuestos no le resulte de aplicación el supuesto de no sujeción para proveedores de bienes o servicios no intermediarios.

Creemos que esta interpretación es la que mejor se colige de la definición del hecho imponible y de los propios supuestos de no sujeción.

6.5. ¿ESTARÍAN SUJETOS AL IDSD LOS INGRESOS DE LAS PLATAFORMAS POR VISIONADO DE SERIES O PELÍCULAS POR SUS USUARIOS? ¿Y LOS DE UNA PLATAFORMA QUE SE DEDIQUE A LA VENTA DE JUEGOS O APPS?

Los ingresos derivados del cobro de cuotas a sus usuarios por plataformas de pago (tales como Netflix, Rakuten, HBO y similares) deberían quedar amparados en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 6.c de la LIDSD, como “contenidos digitales”. En cambio, sí podrían quedar sujetos los ingresos obtenidos por plataformas gratuitas (tales como Youtube) en la medida en que deriven de la inclusión de publicidad en línea o de la transmisión de datos.

Ha de tenerse en cuenta que la LIDSD incluye una definición bastante amplia de contenidos digitales: *“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”*. Por tanto, quedarían fuera del ámbito de aplicación del IDSD operaciones como, por ejemplo, la intermediación en la venta de juegos o apps, siempre que la única o principal finalidad de esta intermediación (y de la facilitación de la interfaz digital) sea suministrar esos contenidos. Por ello, es necesario analizar cada una de estas plataformas (por ejemplo, las de juego en línea con multijugadores o interactivos) en las que también existe una alta actividad de interacción entre los usuarios de ese juego.

Todo ello sin perjuicio de que la entidad pueda prestar otros servicios sujetos al IDSD en el contexto de dicha actividad, como podría ser el caso de servicios de publicidad en línea o servicios de transmisión de datos o intermediación entre el proveedor del contenido y el usuario, que sí estarían sujetos al IDSD.

6.6. ¿ESTÁN GRAVADAS LAS PLATAFORMAS QUE PRESTAN “SERVICIOS DE COMUNICACIÓN”? ¿QUÉ ES UN SERVICIO DE COMUNICACIÓN?

Las plataformas digitales (vía página web u otros dispositivos) que suministren en línea servicios de comunicación no están sujetas al IDSD, siempre que la única o la principal finalidad de la intermediación sea prestar ese servicio de comunicación.

La LIDSD no contiene una definición del concepto de "servicios de comunicación" no sujetos al IDSD por lo que, ex artículo 12.2 de la LGT, habría que entender este concepto conforme a su sentido técnico-jurídico, que es el que entendemos procede en este caso. En particular, entendemos relevante la definición que la Ley General de Telecomunicaciones realiza del servicio de comunicaciones electrónicas como "el prestado por lo general a cambio de una remuneración que consiste, en su totalidad o principalmente, en el transporte de señales a través de redes de comunicaciones electrónicas, con inclusión de los servicios de telecomunicaciones y servicios de transmisión en las redes utilizadas para la radiodifusión"⁴¹.

Esta definición está siendo objeto de modificación a raíz del reciente Anteproyecto de Ley General de Telecomunicaciones (que busca trasponer la Directiva (UE) 2018/1972 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas) que amplía la definición de servicio de comunicación electrónica para incluir el servicio de comunicación interpersonal⁴² que a su vez podría englobar los servicios prestados por aplicaciones como WhatsApp, Telegram, Snapchat, Skype⁴³ etc.

Por tanto, de ampliarse la definición de servicio de comunicación electrónica, como está previsto, entendemos que los servicios de mensajería instantánea no quedarían comprendidos en el ámbito del hecho imponible de los servicios de intermediación en línea.

A *contrario sensu*, se podría interpretar que mientras no se modifique la Ley General de Telecomunicaciones, las plataformas de comunicaciones interpersonal en línea podría estar

⁴¹ Apartado 35 del Anexo II de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones: "el prestado por lo general a cambio de una remuneración que consiste, en su totalidad o principalmente, en el transporte de señales a través de redes de comunicaciones electrónicas, con inclusión de los servicios de telecomunicaciones y servicios de transmisión en las redes utilizadas para la radiodifusión, pero no de los servicios que suministren contenidos transmitidos mediante redes y servicios de comunicaciones electrónicas o de las actividades que consistan en el ejercicio del control editorial sobre dichos contenidos; quedan excluidos, asimismo, los servicios de la sociedad de la información definidos en el artículo 1 de la Directiva 98/34/CE que no consistan, en su totalidad o principalmente, en el transporte de señales a través de redes de comunicaciones electrónicas".

⁴² La definición de servicio de comunicaciones interpersonales del Anteproyecto de Ley General de Telecomunicaciones es "el prestado por lo general a cambio de una remuneración que permite un intercambio de información directo, interpersonal e interactivo a través de redes de comunicaciones electrónicas entre un número finito de personas, en el que el iniciador de la comunicación o participante en ella determina el receptor o receptores y no incluye servicios que permiten la comunicación interpersonal e interactiva como una mera posibilidad secundaria que va intrínsecamente unida a otro servicio."

⁴³ Siempre que estas aplicaciones califiquen como prestadores de servicios de comunicaciones interpersonales independientes de la numeración o NI-ICS.

comprendidas en el ámbito de aplicación del hecho imponible del IDSD: no obstante, creemos que el hecho de que la Directiva (UE) 2018/1972 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, debió ser objeto de transposición el 20 de diciembre de 2020, unido a que el término “servicios de comunicación” no está expresamente ligado a las definiciones y conceptos de la Ley General de Telecomunicaciones, nos hace pensar que esta interpretación no es la más adecuada y que este tipo de servicios de comunicación interpersonal no deberían estar comprendidos en el hecho imponible del IDSD.

Todo lo anterior sin perjuicio de que las entidades que prestan este tipo de servicios de comunicación interpersonal puedan realizar otros hechos imponibles del IDSD como los servicios de publicidad en línea y de transmisión de datos.

6.7. ¿Y LAS PLATAFORMAS DE SERVICIOS DE PAGO?

La LIDSD tampoco contiene una definición del concepto de servicios de pago, cuya prestación en línea no está sujeta al IDSD siempre que el propósito único o principal de facilitar la interfaz digital sea prestar un servicio de pago. Entendiendo el concepto conforme a su significado técnico-jurídico, la definición de los servicios de pago contenida en el Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera, incluiría los siguientes servicios:

- a) Los que permiten el ingreso o retirada de efectivo en una cuenta de pago y todas las operaciones necesarias para la gestión de una cuenta de pago.
- b) La ejecución de operaciones de pago, incluida la transferencia de fondos, a través de una cuenta de pago en el proveedor de servicios de pago del usuario u otro proveedor de servicios de pago; en particular:
 - a. La ejecución de adeudos domiciliados, incluidos los no recurrentes.
 - b. La ejecución de operaciones de pago mediante tarjeta de pago o dispositivo similar.
 - c. La ejecución de transferencias, incluidas las órdenes permanentes.
- c) La ejecución de operaciones de pago cuando los fondos estén cubiertos por una línea de crédito abierta para un usuario de servicios de pago; en particular:
 - a. La ejecución de adeudos domiciliados, incluidos los no recurrentes,

- b. La ejecución de operaciones de pago mediante tarjeta de pago o dispositivo similar,
- c. La ejecución de transferencias, incluidas las órdenes permanentes.
- d) La emisión de instrumentos de pago o adquisición de operaciones de pago.
- e) El envío de dinero.
- f) Los servicios de iniciación de pagos.
- g) Los servicios de información sobre cuentas.

Creemos que no quedarían incluidos en este listado los servicios relacionados con la intermediación en operaciones con criptomonedas⁴⁴. Este no sería el caso, como veremos, del *e-money*, cuya emisión sería un servicio financiero regulado.

6.8. EN EL CASO DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO, ¿POR QUÉ SE EXIGE EL 100% DE PARTICIPACIÓN PARA LA NO SUJECIÓN?

En la propuesta de Directiva de un impuesto común, las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo quedaban excluidas del ámbito de aplicación de ese impuesto, independientemente del porcentaje de participación. En cambio, el legislador español ha considerado, que todas las transacciones que se realizan con datos de la economía digital generan valor en sí mismos y no se agotan en una sola transacción como sucede con la mayoría de bienes y servicios tradicionales⁴⁵. En consecuencia, incluso las transacciones intragrupo van generando valor adicional que debe ser objeto de gravamen.

La única concesión respecto de este principio general ha sido excluir aquellas operaciones que se efectúan entre entidades participadas que forman parte de un grupo con una participación, directa o indirectamente al 100%. Entendemos que la mención a que el grupo participe directa o indirectamente en el 100% debe referirse a que la entidad dominante ostente esta participación directa o indirectamente del 100% en las entidades participadas.

⁴⁴ Suponiendo que la finalidad principal de la interfaz no sea un servicio de pago, sino facilitar operaciones entre usuarios con criptomonedas.

⁴⁵ Memoria del análisis del impacto normativo, ps. 11 y 12.

El anterior umbral de participación es notablemente superior al que, por ejemplo, se requiere para que exista grupo de sociedades o para que se aplique el régimen de consolidación fiscal y al que de hecho, como hemos dicho, se postulaba en la Propuesta de Directiva. En principio, la fijación de este porcentaje no obedece a ningún criterio técnico o jurídico particular.

6.9. ¿VULNERARÍA EL UMBRAL DE NO SUJECIÓN “INTRAGRUPO” (100%) LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES O DE ESTABLECIMIENTO?

A estos efectos, el requisito de 100% de participación no debería considerarse diferente del 75% requerido para el régimen de consolidación fiscal en la LIS o del 50% previsto para el régimen de grupo de entidades en el IVA. Por tanto, entendemos que este requisito no debería interpretarse como contrario a la libertad de circulación de capitales o de establecimiento.

7. No sujeción al IDSD para el sector financiero regulado

7.1. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR SERVICIOS FINANCIEROS REGULADOS?

Se definen como “servicios financieros regulados” los servicios financieros para cuya prestación está autorizada una entidad financiera regulada. Es decir, en la LIDSD no hay una definición expresa de “servicios financieros”.

En la normativa española no hay un concepto claro de servicios financieros, pero entendemos que calificarían como tales, entre otros, los siguientes: (i) concesión de créditos, préstamos y de cualquier otro tipo de financiación (por ejemplo, la concesión de garantías o el leasing); (ii) captación de fondos y depósitos del público; (iii) operaciones de compra, venta y cambio de divisas; (iv) servicios de pago; (v) gestión de vehículos de inversión; (iv) los servicios de inversión; (vii) operaciones de seguro (y reaseguro) y la mediación en seguros; (vii) emisión de dinero electrónico (*e-money*); (ix) servicios relativos a las infraestructuras de los mercados secundarios (compensación, liquidación y custodia de valores).

Por ello, por ejemplo, la facilitación de una plataforma para realizar operaciones con valores o la concesión de financiación participativa, como veremos, no estarían sujetas al IDSD siempre que se realicen por entidades financieras *reguladas*.

7.2. ¿HAY SERVICIOS FINANCIEROS SUJETOS AL IDSD?

En este punto la LIDSD ha evolucionado respecto de la Propuesta de Directiva propuesta por la Comisión en el ámbito de la UE y también respecto del Anteproyecto de LIDSD de 2018.

En la Propuesta de Directiva que hizo la Comisión, no se consideraban sujetos los servicios de intermediación en línea (esto es, facilitar una interfaz digital multifacética) que permitieran:

- (i) realizar y recibir servicios y actividades de inversión⁴⁶ (por ejemplo, la recepción y transmisión de órdenes de clientes en relación con uno o más instrumentos financieros, o la ejecución de órdenes por cuenta de clientes; la negociación por cuenta propia, la colocación de instrumentos financieros o la gestión de carteras; o el asesoramiento en materia de inversión o en instrumentos financieros), siempre que sean prestados por centros de negociación o internalizadores sistemáticos, o por proveedores de servicios de financiación participativa regulados; o
- (ii) facilitar la concesión de préstamos y prestados por proveedores regulados de servicios de financiación participativa.

Según el texto de la Propuesta de Directiva, la lógica de esta exclusión residía en que la puesta a disposición de una interfaz digital por una entidad de este tipo va más allá de “*la mera facilitación de las operaciones en instrumentos financieros entre los usuarios de dicha interfaz*”, puesto que la entidad que presta esos servicios determina las condiciones específicas en las que pueden llevarse a cabo tales operaciones financieras para garantizar elementos esenciales tales como la calidad de ejecución de las operaciones, el nivel de transparencia en el mercado y un trato equitativo de los inversores, y estos servicios tienen el objetivo preciso y fundamental de facilitar la financiación, la inversión o el ahorro.

La Propuesta de Directiva excluía también del impuesto a la transmisión de datos por los centros de negociación, los internalizadores sistemáticos y los proveedores de servicios de financiación participativa regulados, en tanto que se realizara en el contexto de la prestación de los citados servicios financieros regulados

Esta misma lógica se seguía en el Anteproyecto de LIDSD de 2018, que incluía como supuestos de no sujeción:

- (i) las prestaciones de servicios de intermediación en línea mencionados en el Anexo I, Sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, de 15 de mayo de 2014, realizados por un centro de negociación, por un internalizador sistemático o por un proveedor de servicios de financiación participativa regulado;

⁴⁶ Esto es, los relacionados en el Anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, de 15 de marzo de 2014.

- (ii) las prestaciones de servicios de intermediación en línea mencionados 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 (*crowdfunding*) regulado; ni a
- (iii) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado.

Con la LIDSD⁴⁷, la no sujeción aplicable al sector financiero evoluciona a una redacción más amplia, que engloba a los “servicios financieros”, y a las transmisiones de datos, en ambos supuestos realizados entre “entidades financieras reguladas”⁴⁸. En principio, de acuerdo con una interpretación sistemática de la norma, creemos que los proveedores de servicios de financiación participativa regulados, tanto de inversión como de crédito, también estarían comprendidos en el ámbito de esta regla de no sujeción⁴⁹.

Esto supone que el legislador ha excluido de la LIDSD a todo el sector financiero (de entidades de crédito, de servicios de inversión y aseguradoras) siempre que sea “regulado”.

7.3. ¿Y QUÉ OCURRE CON EL CROWDFUNDING DE DONACIÓN Y RECOMPENSA?

Desde nuestro punto de vista, los servicios de intermediación en línea relativos a plataformas de financiación participativa distintos de la inversión y el crédito y que constituyen una intermediación, como la financiación participativa de “donación y de recompensa”⁵⁰, no están dentro del concepto de no sujeción de “servicios financieros regulados” del IDSD, en tanto que ni son servicios financieros ni las entidades que los prestan son entidades financieras reguladas. Esto es coherente con la posición de la Propuesta de Directiva y con el Anteproyecto de LIDSD de 2018.

⁴⁷ En realidad, con el Proyecto de Ley de IDSD de 2019 que no prosperó.

⁴⁸ Vid. Q&A 7.4.

⁴⁹ Aunque técnicamente, sólo un concepto de servicio financiero laxo encajaría en el rol y funciones de un proveedor de servicios de financiación participativa regulado (por la CNMV).

⁵⁰ Esto es, de acuerdo con el artículo 46.2 de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, cuando la financiación sea captada por los promotores exclusivamente a través de donaciones, venta de bienes y servicios o préstamos sin intereses.

7.4. ¿QUÉ ES UNA ENTIDAD FINANCIERA REGULADA A EFECTOS DEL IDSD?

Conforme a las definiciones de la LIDSD, una entidad financiera regulada es un prestador de “servicios financieros” que está sujeto a autorización, o registro, y supervisión en aplicación de cualquier norma nacional o medida de armonización para la regulación de los servicios financieros adoptada por la UE.

Es decir, es necesario que la entidad (i) preste “servicios financieros”, lo que como hemos se ha indicado es un concepto no claramente delimitado; y (ii) que esté sujeto a la autorización, o registro, y supervisión de una norma nacional o medida de armonización para servicios financieros de la UE. Esto, lógicamente, debería abarcar a las entidades de crédito, empresas de servicios de inversión y entidades aseguradoras establecidas o autorizadas por un Estado miembro de la UE:

7.5. ¿Y QUÉ OCURRE PARA LAS ENTIDADES FINANCIERAS NO ESTABLECIDAS EN LA UE (INCLUYENDO REINO UNIDO TRAS EL BREXIT)?

La norma las equipara a los prestadores de servicios financieros siempre que estén sujetos a supervisión de acuerdo con normativa no dictada por la UE que, “*en virtud de un acto jurídico de la Unión Europea*”, se considere equivalente a las medidas de la UE.

Sin embargo, en nuestra experiencia, el ámbito y alcance de estas decisiones de equivalencia es normalmente limitado. En particular, normalmente se declara la equivalencia de una regulación no EU respecto y a los exclusivos efectos de una regulación particular dentro de la UE. Esto es, normalmente no establecen una equivalencia absoluta del marco regulatorio de una entidad financiera establecida en un país o territorio no EU para todos los efectos en la UE. Por ello, es conveniente que estas entidades financieras no EU (i) revisen su estatus respecto a la existencia de equivalencia de su supervisión con las medidas establecidas en la UE, y en particular si la entidad que v.gr. facilita la interfaz digital o transmita los datos terceros con contraprestación es una entidad financiera; y (ii) confirmen si, individualmente o a nivel de su grupo, están dentro de los umbrales de ingresos e INCN para tener la consideración de sujeto pasivo del IDSD⁵¹.

⁵¹ Ver Q&A 9.2.

7.6. ¿Y QUÉ OCURRE CON LAS ENTIDADES FINANCIERAS NO REGULADAS?

Desde nuestro punto de vista, los servicios digitales sujetos al impuesto que realicen las entidades financieras no reguladas pueden estar sujetos a tributación por IDSD en los casos en que cumplan las condiciones para tener la consideración de sujeto pasivo de este tributo⁵².

Entre estas entidades, estarían comprendidas, por ejemplo:

- (i) las entidades *fintech* que presten financiación sin ser entidades financieras reguladas;
- (ii) las plataformas no reguladas que presten asesoramiento financiero o permitan hacer *trading* con instrumentos financieros; o,
- (iii) las entidades que faciliten interfaces digitales para que los usuarios realicen operaciones con criptomonedas.

⁵² Ver Q&A 9.1 y siguientes.

8. Lugar de realización de las operaciones

8.1. ¿CUÁL ES EL LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE?

De acuerdo con el artículo 7.1 de la LIDSD, las prestaciones de los servicios digitales sujetos al IDSD se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.

A estos efectos, el artículo 7.2 de la LIDSD establece que se entenderá que un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto:

- En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando el dispositivo del usuario en el que aparece la publicidad se encuentre en ese ámbito territorial en el momento en que la publicidad aparezca.
- En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de la operación subyacente (entregas de bienes o prestaciones de servicios) directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.
- 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 que en el momento de la apertura de la cuenta se encuentre en ese ámbito territorial.
- 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 mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.

8.2. ¿CÓMO SE DETERMINA QUE EL DISPOSITIVO DE UN USUARIO ESTÁ SITUADO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IDSD?

Se presumirá que un dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a su dirección de IP *salvo que* se pueda concluir que ese lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, los instrumentos de geolocalización.

Sobre esta cuestión, el artículo 1 del RIDSD reitera que el usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto cuando el dispositivo a través del cual se realiza la prestación del servicio digital se encuentra localizado en dicho territorio. A su vez, a los efectos de localizar ese dispositivo, se establece que:

- (i) el lugar de localización del dispositivo viene dado por todos los detalles de la dirección que use la tecnología de geolocalización empleada, entre ellos, en su caso, las coordenadas de latitud y longitud, que deberá analizar la *“información obtenida del dispositivo, de su conexión a internet o de una combinación de ambos”*; y
- (ii) que se presumirá que el dispositivo se encuentra en el lugar que se determine conforme a la geolocalización basada en su dirección IP, salvo que pueda concluirse que ese lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba, tales como (a) la geolocalización basada en la dirección MAC o en la identificación de redes (tales como WiFi o Ethernet), (b) la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de Posicionamiento Global-, GLONASS, Galileo o Beidou) o por antenas terrestres (como las del GSM-Sistema Global de Comunicaciones Móviles- o las de LPWAN), o por balizas (WiFi o Bluetooth), o (c) cualquier combinación de tecnologías existentes o futuras.

Ha de apuntarse desde ya la complejidad de este labor de identificación, puesto que la información obtenida del dispositivo, de su conexión a internet o de ambos puede arrojar conclusiones diferentes.

8.3. ¿QUÉ ES LA DIRECCIÓN IP?

La dirección IP es el código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet⁵³.

Con carácter general, un dispositivo cuenta con una dirección IP interna y una dirección IP externa. La dirección IP interna, que es asignada por el enrutador (*router*) a cada dispositivo, es única y diferencia a los diferentes dispositivos conectados a una misma red. La dirección IP externa es asignada por el proveedor de servicios de Internet al dispositivo a través del cual el módem se encuentra conectado a Internet (un enrutador (*router*) o encaminador). La dirección IP visible para otros operadores de internet y susceptible de ser recopilada es la dirección IP externa del dispositivo, que entendemos es a la que se refiere la LIDSD.

La mayoría de los dispositivos utilizan una dirección de IP “dinámica”, que puede cambiar (v.gr. cada vez que se reinicia el *router*). No obstante, algunos dispositivos utilizan una dirección IP “estática”, que no cambia (v.gr. conexiones vía red virtual privada (VPN)).

8.4. ¿QUÉ OCURRE SI LA UBICACIÓN FACILITADA POR LA DIRECCIÓN IP ES INCORRECTA O INEXACTA? ¿CÓMO SOLVENTAR LOS FALLOS DE UBICACIÓN?

La LIDSD establece la presunción de que el lugar en que se encuentra el dispositivo de un usuario es el que determine su dirección IP, salvo que otros medios de prueba y, en particular, otros instrumentos de geolocalización (en los términos del RIDSD), permitan concluir que se encuentra en otro lugar diferente.

Si la dirección IP es inexacta, la norma parece sugerir que habría que solucionar la cuestión vía geolocalización del usuario (más bien, de su dispositivo), recabando todas las pruebas que acrediten la dirección exacta. Por ello, es posible que la dirección de IP esté geolocalizada en un lugar distinto de donde vive el usuario. Para ello, el RIDSD permite, en nuestra opinión tanto al contribuyente como a la Administración, usar (a) la geolocalización basada en la dirección MAC o en la identificación de redes,

⁵³ Artículo 4.2 de la LIDSD.

(b) la geolocalización física por satélite, por antenas terrestres o por balizas, o (c) cualquier combinación de tecnologías existentes o futuras.

8.5. ¿QUÉ PROBLEMAS PRÁCTICOS O LEGALES PLANTEA LA GEOLOCALIZACIÓN DE LOS DISPOSITIVOS DE LOS USUARIOS?

La LIDSD y el RIDSD imponen a los contribuyentes del IDSD la obligación de recabar información sobre los usuarios a efectos de determinar tanto la deuda tributaria como su condición de contribuyente mediante los sistemas o mecanismos oportunos.

En nuestra experiencia, no todos los potenciales contribuyentes del IDSD tienen establecidos sistemas que permitan rastrear las direcciones IP de forma que puedan identificar el lugar en el que los dispositivos de los usuarios se encuentran localizados y el tiempo exacto en el que se prestan los servicios digitales sujetos al impuesto. Para algunas sociedades, implementar estos sistemas podría requerir un plazo de aproximadamente seis meses⁵⁴.

Del mismo modo, la localización de dispositivos mediante la dirección IP no es un mecanismo perfecto, en tanto que determinados usuarios pueden conectarse a internet a través de una red privada virtual (VPN), en el que la IP es la de la empresa o a través de v.gr. la red TOR, en la que la IP es la del último servidor por el que pasa una determinada conexión.

8.6. A EFECTOS DE LOCALIZAR UN DISPOSITIVO CONFORME A LA DIRECCIÓN IP, ¿DEBE EL CONTRIBUYENTE IDENTIFICAR A LOS USUARIOS QUE USEN, POR EJEMPLO, REDES VIRTUALES PRIVADAS (VPN)?

La navegación a través de una red virtual privada o VPN enmascara la dirección IP, que permite la identificación y ubicación del usuario.

⁵⁴ Esta información sí parece ser habitual en servicios de intermediación y para la publicidad dirigida, donde el *targeting* requiere evidentemente conocer la localización del destinatario. Ver a estos efectos, el Informe n° 1838 de la Asamblea Nacional sobre el DST francés, disponible en http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b1838_rapport-fond.

Es cierto que el contribuyente está obligado a la correcta localización del hecho imponible y, de hecho, los artículos 13.h) de la LIDSD y 1 del RIDSD prevén que los contribuyentes deberán establecer los sistemas o mecanismos necesarios para determinar la localización de los usuarios finales.

Sin embargo, el artículo 7.4 de la LIDSD presume que el lugar en el que se encuentra un determinado dispositivo se determina conforme a su dirección IP salvo que se pueda acreditar que dicho lugar es otro mediante medios de prueba admisibles en derecho (como instrumentos de geolocalización).

A priori, el recurso a otros medios para localizar un dispositivo no es una obligación legal sino que se configura como un derecho que asiste al sujeto pasivo (y a la Administración) para demostrar que la dirección IP no es el lugar en el que se encuentra el dispositivo del usuario. Esta conclusión estaría en línea con lo dispuesto en el artículo 3.2. de la LGT, que establece que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

En conclusión, ante las dificultades técnicas para conocer la dirección de IP que está oculta tras la VPN y, salvo que el contribuyente disponga de instrumentos de geolocalización, se debería admitir que la dirección IP del usuario es del servidor de la propia VPN. Y la prueba de que no es así recaerá sobre quien quiera acreditar otra cosa (sea la Administración o el contribuyente). De otra manera, se estaría imponiendo al contribuyente una obligación de difícil o imposible cumplimiento que iría en contra del principio de proporcionalidad establecido en el artículo 3.2. de la LGT. Corolario de lo anterior es que la liquidación del impuesto con base en los datos de la dirección de IP debería excluir, en principio, la imposición de sanciones.

8.7. ¿QUÉ OBLIGACIONES EN MATERIA DE PROTECCIÓN DE DATOS PODRÍAN DERIVARSE DE LA RECOPIACIÓN DE ESTOS DATOS? COMO USUARIO, ¿PUEDO OPONERME A LA GEOLOCALIZACIÓN?

La dirección IP de los dispositivos de los usuarios constituye un dato personal a los efectos de la normativa en materia de protección de datos⁵⁵, cuyo tratamiento (incluyendo su recogida) debe estar

⁵⁵ En el sentido de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales; y del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

fundado en una de las bases de legitimación legalmente tasadas, a saber: consentimiento; relación contractual; intereses vitales del interesado o de otras personas; obligación legal para el responsable; interés público o ejercicio de poderes públicos; o intereses legítimos prevalentes del responsable o de terceros a los que se comunican los datos. De esta enumeración se desprende que en la medida en que la dirección IP un dato recabado y tratado en el marco del cumplimiento de una obligación legal, no sería necesario el consentimiento del usuario para recopilar los datos sobre localización de los usuarios.

En este sentido, los artículos 7 y 13.h) de la LIDSD imponen la obligación de localizar los dispositivos de los usuarios para determinar el lugar de realización del hecho imponible. Por tanto, el tratamiento de estos datos se consideraría amparado por la base legítima del cumplimiento de una obligación legal.

En cualquier caso, interesa recordar que, de acuerdo con el artículo 95.1 de la LGT, los datos obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y, salvo las excepciones expresamente previstas en el mismo artículo, sólo pueden ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros.

8.8 ¿ES COMPATIBLE EL IDSD CON EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD?

De acuerdo con el artículo 11 de la LGT, los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En principio, y de conformidad con la configuración del IDSD como un impuesto indirecto, la LIDSD opta por la aplicación de un criterio de territorialidad basado en la localización de los dispositivos que utilizan los usuarios para acceder a los servicios digitales. Este punto de conexión encuentra su fundamento en que el hecho de que IDSD pretende gravar el valor añadido que generan los usuarios de los servicios digitales sujetos al impuesto, y la forma de localizar a tales usuarios es mediante el lugar en el que esté su dispositivo.

En todo caso, si, como ya se ha discutido en otros apartados de este documento, el IDSD tuviera la consideración de impuesto directo, su exigibilidad podría limitarse en atención a los principios que se aplican en la mayoría de los CDI para la distribución de la competencia para gravar los beneficios empresariales (gravamen exclusivo en el estado de residencia salvo que se disponga de un establecimiento permanente en el estado de la fuente).

8.9. EN LOS SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA PARA FACILITAR OPERACIONES, ¿CUÁNDO SE ENTIENDE CONCLUIDA LA OPERACIÓN?

La prestación de servicios de intermediación en línea de (esto es, facilitar una interfaz digital multifacética) para que los usuarios concluyan entregas de bienes o prestaciones de servicios, se entiende localizada en el territorio de aplicación del IDSD cuando la operación en cuestión se concluya por medio de un dispositivo que se encuentre en ese territorio en el momento de la conclusión.

La LIDSD no define qué debe entenderse por “conclusión” de la operación pero creemos que este término debe referirse al momento en el que el contrato se perfecciona como consecuencia de la concurrencia de la oferta y la demanda. En este sentido, en el derecho español, ese perfeccionamiento se produce por el mero consentimiento (artículo 1258 del Código Civil). Además, el artículo 1262 del Código Civil y el artículo 56 del Código de Comercio, establecen reglas específicas respecto de los contratos a través de dispositivos automáticos (como podrían ser las tiendas virtuales de páginas web o aplicaciones) y disponen que hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación.

Entendemos que la LIDSD ha preferido utilizar el término conclusión por ser reconocido en el Derecho internacional privado, dado que una gran parte de los contratos que originarán las entregas de bienes o prestaciones de servicios no estarán sometidos a Derecho español sino a otras legislaciones extranjeras. En este sentido, este término es el que se utiliza en los principios del Instituto para la Unificación del Derecho Internacional Privado sobre contratos comerciales internacionales. En concreto, el principio 2.1.1 establece, en línea con lo dispuesto en el Código Civil, que un contrato se concluye “*mediante la aceptación de una oferta o por la conducta de las partes que sea suficiente para manifestar un acuerdo*”.

En cualquier caso, será irrelevante el momento en que se realicen las entregas subyacentes o el momento en que se produzca el pago. Es decir, es la perfección del contrato, y no cuando se realicen las prestaciones o el pago, lo que determina la localización del IDSD.

8.10. EN LOS OTROS SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA, ¿QUÉ SIGNIFICA QUE LA CUENTA “SE HAYA ABIERTO UTILIZANDO UN DISPOSITIVO QUE EN EL MOMENTO DE LA APERTURA” SE ENCUENTRE EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IDSD?

Con base en la literalidad de la norma y en el contenido de la memoria del análisis del impacto normativo de la LIDSD y de la Propuesta de Directiva⁵⁶, nuestro entendimiento es que el concepto de “apertura”, que determina la localización de estos otros servicios de intermediación en línea (los que no facilitan operaciones entre usuarios), se refiere a la creación de la cuenta y registro del usuario (*sign up*), y no a cada apertura o inicio de sesión (*log in*).

Por tanto, los servicios de intermediación en línea que no facilitan entregas de bienes o prestaciones de servicios, sino que permiten interactuar a usuarios en la interfaz digital facilitada, se deben considerar realizados en España siempre que el usuario acceda a la interfaz correspondiente mediante una cuenta creada desde España, con independencia de dónde se encuentre situado en el momento de cada acceso.

Podría plantearse que este criterio carece de un encaje obvio en la finalidad del IDSD, consistente en gravar la prestación de determinados servicios digitales por el valor generado por los usuarios situados en España.

Adicionalmente, sería conveniente que la Administración aclarase si, en el caso de cuentas que se creen con una duración limitada, cada renovación debe ser considerada como una nueva “apertura” a estos efectos (como prevé, por ejemplo, la normativa de los *digital service taxes* francés o italiano) o, si al contrario, la apertura inicial de la cuenta determina en todo caso el lugar de realización.

⁵⁶ De acuerdo con su considerando 31, “si el servicio de intermediación no conlleva la facilitación de las operaciones subyacentes, los ingresos se suelen obtener mediante pagos periódicos tras haberse registrado o haber abierto una cuenta en una interfaz digital. De ahí que, a efectos de atribución de los ingresos imponibles a un Estado miembro en un período impositivo, deba tenerse en cuenta el número de usuarios que en ese período impositivo sean titulares de una cuenta que se haya abierto utilizando un dispositivo en ese Estado miembro, independientemente de que la apertura de la cuenta haya tenido lugar durante ese ejercicio fiscal o en otro anterior”.

8.11. EN SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA QUE NO FACILITAN OPERACIONES ENTRE USUARIOS, ¿SE ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO DE QUE EL SERVICIO SE HA UTILIZADO EXCLUSIVAMENTE FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IDSD?

No. El artículo 7.2.b) de la LIDSD establece que los servicios de intermediación en línea que no faciliten entregas de bienes o prestaciones de servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando la cuenta que permita acceder a la interfaz se abra utilizando un dispositivo que en ese momento se encuentre en dicho ámbito territorial. Por tanto, se prescinde del lugar en el que se encuentre el dispositivo cuando, una vez abierta la cuenta, se acceda a la interfaz.

En este sentido, aunque el artículo 7.5 de la LIDSD admite la prueba en contrario acerca de lugar en el que se encontraba el dispositivo, no lo hace para modificar el punto de conexión definido el artículo 7.2.b) de la LIDSD.

8.12. EN SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA QUE NO FACILITAN ENTREGA DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS, ¿QUÉ OCURRE SI LA PLATAFORMA NO EXIGE QUE SE CREE UNA CUENTA?

En principio, si el servicio de intermediación en línea para interactuar entre usuarios no necesita de una cuenta de usuario para prestar el servicio, creemos que no puede gravarse la prestación del servicio de intermediación por no entenderse realizado en el territorio de aplicación del impuesto.

Se podría plantear si en ese caso sería posible considerar que el servicio se realiza en ese territorio en caso de que el dispositivo se encuentre en dicho lugar cuando se acceda a la interfaz. Sin embargo, entendemos que esa solución no estaría amparada por la LIDSD e iría en contra tanto del principio de reserva de ley establecido en el artículo 8 de la LGT, que obliga a que la delimitación de los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria deban establecerse por ley, como a la prohibición de analogía para extender el hecho imponible más allá de sus estrictos términos establecida en el artículo 14 de la LGT.

8.13. ¿DÓNDE SE LOCALIZAN LAS TRANSACCIONES TRANSFRONTERIZAS EN SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA RELATIVOS A OPERACIONES SUBYACENTES? ¿EXISTE DOBLE IMPOSICIÓN?

Las transacciones transfronterizas de servicios de intermediación en línea que facilitan operaciones entre usuarios se entienden realizadas en el territorio de aplicación siempre que el dispositivo de un usuario esté situado en España en el momento en que, en servicios de intermediación en línea respecto a operaciones subyacentes se concluya la operación.

Y lo anterior con independencia de que una misma transacción pueda entenderse realizada simultáneamente en otro Estado en virtud de su ley nacional o participen varios o múltiples usuarios cuyos dispositivos no estén localizados en el territorio de aplicación del IDSD. Podría considerarse que esta conclusión está alineada con la finalidad de gravar el valor añadido generado por los usuarios, ya que ese valor se genera simultáneamente en dos o más estados.

Esto no obstante podría producir doble imposición si el mismo servicio de intermediación en línea respecto a operaciones subyacentes es objeto de gravamen tanto por el IDSD como por otro *digital service tax* no español.

La LIDSD no ha previsto ningún mecanismo para corregir la posible doble imposición del impuesto al contrario de lo que ha sucedido en otras jurisdicciones que han establecido un impuesto similar. Así, en el caso de Reino Unido, se ha establecido una regla de reparto⁵⁷ aplicable a prestaciones de servicios de intermediación (*marketplace transactions*) cuando el otro usuario está localizado en una jurisdicción con un impuesto similar al *digital service tax* británico que grava la totalidad del ingreso generado en la transacción.

⁵⁷ De forma "salomónica", el ingreso sujeto al DST británico sería el 50% del ingreso generado en la transacción, atribuyéndose el otro 50% a la segunda jurisdicción.

8.14. EN RELACIÓN CON LA LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TRANSMISIÓN DE DATOS, ¿HAY LÍMITE TEMPORAL QUE DEFINA SI LOS DATOS SE GENERAN EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN A EFECTOS DE GRAVAR SU VENTA?

La LIDSD no establece un límite temporal de referencia a efectos de entender si los datos objeto de transmisión han sido generados en España.

De hecho, de acuerdo con el artículo 10.2 de la LIDSD (referido a la determinación de la base imponible), resulta indiferente el momento temporal en que los datos hubieran sido recopilados. Esto significa que la norma podría someter a imposición transmisiones onerosas de datos recopilados antes de 2021, pero cuya transmisión se produce en o después de 16 de enero de 2021.

8.15. SI EL ÚNICO PUNTO DE CONEXIÓN EXISTENTE CON EL TERRITORIO DE APLICACIÓN ES QUE UNA PERSONA NO RESIDENTE A EFECTOS FISCALES EN ESPAÑA (Y SU DISPOSITIVO) SE ENCUENTRA EN DICHO TERRITORIO, ¿EXISTE SUJECIÓN AL IDSD?

Sí. De acuerdo con el artículo 5 de la LIDSD, la sujeción a este impuesto se produce con la sola prestación de estos servicios dentro del territorio de aplicación del impuesto. Es decir, en la medida en la que el perceptor de los determinados servicios digitales se encuentre localizado en el territorio de aplicación del impuesto y la dirección IP de su dispositivo permita acreditarlo, de acuerdo con las reglas de localización indicados, la prestación de los servicios quedará sujeta al IDSD.

Este criterio puede dar lugar a situaciones controvertidas y, potencialmente, de difícil control para Administraciones y contribuyentes. Por ejemplo, aquellos supuestos en los que el único punto de conexión con España es la localización temporal en el territorio de aplicación del usuario o prestatario de los servicios digitales quedarían también gravadas por el IDSD⁵⁸.

⁵⁸ Piénsese en una empresa digital estadounidense que presta servicios digitales sujetos a un ciudadano estadounidense que se encuentra localizado en Madrid porque está haciendo una escala aérea, o un servicio de transmisión de datos recopilados de un usuario que, en el momento de la recopilación, está de turismo en España.

9. Definición de contribuyentes

9.1. ¿PUEDEN SER CONTRIBUYENTES DEL IDSD ENTIDADES NO RESIDENTES O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE NO RESIDENTES?

La LIDSD establece que son contribuyentes del IDSD las personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la LGT (entidades en atribución de rentas, en ocasiones sin personalidad jurídica como las comunidades de bienes). Por lo tanto, entidades con personalidad jurídica e incluso determinadas figuras sin personalidad jurídica pueden ser contribuyentes por el IDSD.

Esta definición tan amplia supone que la residencia, establecimiento o presencia en España, no son relevantes a la hora de determinar la condición de contribuyente del IDSD, siempre y cuando se reúnan los requisitos al efecto.

Sí parece claro que las personas físicas están excluidas de ser contribuyentes del IDSD.

La condición de contribuyente acarrearán, además de las obligaciones propias del IDSD, por ejemplo la necesidad de que entidades no residentes que resulten contribuyentes por el IDSD deban obtener un NIF español y, por tanto, un certificado digital y acceso a la dirección electrónica habilitada, etc. Lo anterior sin perjuicio de las obligaciones de registro establecidas en la normativa del IDSD⁵⁹.

9.2. ¿QUIÉNES SON CONTRIBUYENTES DEL IDSD? ¿LOS UMBRALES SE MIDEN A NIVEL INDIVIDUAL O DE GRUPO DE SOCIEDADES?

Las personas jurídicas y entidades referidas en el artículo 35.4 de la LGT que, el primer día del correspondiente periodo de liquidación, superen estos dos umbrales: (a) que su INCN de negocios en el año natural anterior exceda de 750 millones de euros; y (b) que el importe total de sus ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales sujetas al IDSD, una vez aplicadas las reglas de determinación de la base imponible previstas en el artículo 10 de la LIDSD, correspondientes al año natural anterior, supere los 3 millones de euros.

⁵⁹ Ver Q&A 11.1 y 11.2.

Estos umbrales se estiman individualmente, salvo en el caso de entidades que formen parte de un grupo de sociedades, en cuyo caso los importes indicados serán los del grupo (multinacional) en su conjunto. Asimismo, consideramos que estos umbrales deben estimarse en el momento el primer día del periodo de liquidación oportuno, pudiendo ocurrir que un grupo multinacional gane o pierda la condición de contribuyente del IDSD en distintos periodos de liquidación.

9.3. ¿CÓMO DEFINE LA LIDSD EL CONCEPTO DE GRUPO A OTROS EFECTOS?

El concepto “grupo” tiene en la LIDSD el mismo significado del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades integrantes y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

9.4. RESPECTO AL UMBRAL DE INCN SUPERIOR A 750 MILLONES DE EUROS EN EL AÑO NATURAL PREVIO, ¿SE COMPUTA A NIVEL MUNDIAL?

Las personas jurídicas (o entidades recogidas en el artículo 35.4 LGT) deberán superar un primer umbral fijado en 750 millones de euros sobre el importe neto de la cifra de negocios en el año natural anterior para ser consideradas contribuyentes del IDSD, en la forma que establece la LIDSD.

En este sentido, el cómputo de esta cifra deberá incluir todos los ingresos de las sociedades del grupo de sociedades, independientemente de la residencia y nacionalidad (española o no) de las entidades que forman el grupo. Además, deberá incluir los ingresos que no procedan de servicios digitales sujetos al IDSD.

Por ello, con la redacción actual de la LIDSD, podrían ser contribuyentes del IDSD grandes grupos multinacionales que no se dediquen puramente a negocios digitales pero que tangencialmente puedan desarrollar alguna de las actividades comprendidas en el hecho imponible del IDSD⁶⁰.

⁶⁰ De hecho, se podría haber valorado la restricción del cálculo de ese volumen de INCN (a nivel individual o de grupos) sólo respecto a los servicios digitales sujetos al IDSD, lo que podría encajar mejor con el espíritu y finalidad de este tributo.

9.5. ¿CÓMO SE CALCULA EL UMBRAL DE 750 MILLONES DE EUROS DE INCN PARA 2021?

Al contrario que para la determinación del segundo umbral establecido en el art. 8.1.b) de LIDSD⁶¹, la LIDSD no establece ninguna regla especial para determinar el umbral de 750 millones de euros de INCN en el primer año de vigencia de la norma.

Por ello, entendemos que para determinar la condición de contribuyente en el año de entrada en vigor de la norma (2021) deberá atenderse al INCN del año natural anterior (2020).

En la hipótesis de que se hubiese iniciado la actividad en algún momento posterior a 1 de enero de 2020 (y antes de 31 de diciembre de 2020), creemos que el INCN deberá elevarse proporcionalmente al año.

9.6. ¿SE HA REGULADO HOMOGÉNEAMENTE EL UMBRAL DE 750 MILLONES DE EUROS EN LA LIDSD Y EN LA PROPUESTA DE DIRECTIVA?

El importe numérico del primer umbral ha sido fijado tanto en la LIDSD española como en la Propuesta de Directiva europea en 750 millones de euros. Ahora bien, la LIDSD establece que se deberá atender al INCEN del año natural anterior, en tanto que la Propuesta de Directiva europea, se hacía mención al *“importe total de los ingresos mundiales en relación con el último ejercicio financiero completo del que se dispone de un estado financiero”*.

Esta diferencia de regulación entre la LIDSD y la Propuesta de Directiva puede generar inconsistencias con otros *digital services taxes*, dado que el parámetro INCN utilizado en la normativa española no es equivalente al parámetro “ingresos” utilizado en la normativa comunitaria.

9.7. A EFECTOS DEL PRIMER UMBRAL, ¿CÓMO SE CALCULA EL INCN A NIVEL INDIVIDUAL? ¿CONFORME AL PGC ESPAÑOL O LAS NIIF?

Si se sigue el criterio tradicional de la DGT en relación con la aplicación de las NIIF o de normas contables distintas a la española en otros contextos (v.gr. consulta vinculante V0346-14 relativa a la aplicación de las NIIF en relación con el régimen SOCIMI, o el cálculo de la provisión por deterioro fiscalmente deducible conforme a la normativa histórica del Impuesto sobre Sociedades), parece que

⁶¹ Ver Q&A 9.10.

para calcular el INCN individual se deberá atender a lo dispuesto en el Código de Comercio y PGC español.

Por lo tanto, cuando el sujeto pasivo no forme parte de un grupo, tanto si se trata de una entidad residente en España como si no, el INCN deberá ser calculado conforme al PGC español.

La definición contable de INCN se regula, con carácter general, en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11ª y en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A estos efectos, el INCN se determina deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, excluyendo el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión. Ha de hacerse notar que si la entidad no residente aplica los criterios contables establecidos por la NIIF 15ª es posible que sea necesario hacer algún ajuste para hallar el INCN con arreglo al PGC español, pues las NIIF permiten en algunas circunstancias contabilizar el ingreso por el importe neto de la contraprestación obtenida, posibilidad que no está generalmente disponible con el PGC.

9.8. ¿Y A NIVEL DEL GRUPO DE SOCIEDADES? ¿SE APLICA PGC O NIIF U OTRA NORMA?

En caso de que el umbral de 750 millones de euros de INCN se estime a nivel del grupo de sociedades, el artículo 8.3.a) de la LIDSD establece que en estos casos se atenderá a lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016: esto es, a las obligaciones de información “país por país” (*country-by-country*).

Esta Directiva se refiere a “ingresos consolidados a nivel de grupo” pero la normativa interna española de transposición (artículo 14 del RIS) se refiere al INCN. Por su parte, las Directrices de la OCDE para la elaboración y presentación de informes país por país - Acción 13 BEPS, en su versión a diciembre de 2019) consideran que:

- (i) si las participaciones en el capital de la sociedad dominante están admitidas a cotización en bolsa, para determinar este umbral se deberá utilizar las normas de consolidación contable del Grupo; mientras que, por el contrario,

- (ii) si las participaciones en el capital de la sociedad dominante no están admitidas a cotización en bolsa, a grandes rasgos se debe optar bien por utilizar la norma contable local de la jurisdicción de la sociedad matriz última, o bien las NIIF como normas de contabilidad aplicables.

De los criterios establecidos por la OCDE parecería que la norma relevante sería la aplicable a nivel consolidado, pero es evidente que diferencia entre utilizar una norma u otra no es indiferente y puede conllevar una discriminación no justificada entre entidades individuales y grupos. Sería por ello deseable que la Administración supliera la falta de claridad legislativa en este punto aclarando expresamente qué norma contable debe aplicar a los grupos a los que potencialmente aplique el IDSD.

9.9. ¿QUÉ OCURRE CON LAS OPERACIONES INTRAGRUPUO? ¿SE ELIMINAN A EFECTOS DEL UMBRAL DE 750 MILLONES DE EUROS?

Para calcular los ingresos consolidados a nivel de grupo, sería razonable eliminar los ingresos derivados de operaciones intragrupo, independientemente de la participación de la sociedad dominante en la sociedad dependiente (que puede ser inferior al 100%). Esta cuestión, no obstante, debe ser objeto de confirmación administrativa, ya que existe algún pronunciamiento de la DGT que, a efectos del cálculo del INCN a nivel de grupo, no era favorable a realizar estas eliminaciones (vid. V2106-10 y V0246-05)⁶².

9.10. ¿CÓMO SE CALCULA EL UMBRAL DE 3 MILLONES DE EUROS DE INGRESOS EN 2021?

La LIDSD establece que se debe superar un segundo umbral: que el importe total de los ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales sujetos al IDSD, una vez aplicadas las reglas del artículo 10 de la LISD, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

No obstante, para 2021 (año de entrada en vigor de la LIDSD) la Disposición Transitoria única de la LISD contiene una regla especial que a los efectos de este segundo umbral exige tomar como referencia el importe total de los ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales sujetos al impuesto en el periodo comprendido entre la fecha de entrada en vigor de la norma hasta la finalización del

⁶² Este criterio es coherente con el hecho de que el INCN se calcule integrando a las sociedades del grupo en el que la sociedad dominante no participe al 100% (por lo que sus ingresos sí se tienen en cuenta íntegramente). Creemos que una interpretación distinta no sería coherente con esta afirmación.

período de liquidación oportuno (esto es, del 16 de enero al 31 de marzo de 2021)⁶³, y elevar esa cuantía al año.

9.11. ¿ES ADECUADO ESTABLECER EL SEGUNDO UMBRAL (DE INGRESOS POR LOS SERVICIOS DIGITALES SUJETOS AL IDSD) EN 3 MILLONES DE EUROS?

El segundo umbral para ser sujeto pasivo queda fijado en la LIDSD en 3 millones de euros sobre el importe total de los ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales sujetos al impuesto.

Este umbral, considerablemente más bajo que el relativo al INCN (750 millones de euros), podría implicar que entidades cuya actividad principal no sea la prestación de estos servicios, y en la que estos se presten con carácter meramente accesorio, lleguen a ser consideradas contribuyentes del IDSD. Por ello, *lege ferenda*, resultaría aconsejable redefinir este umbral como un porcentaje del INCN (v.gr. 15% del INCN) para que únicamente sean consideradas contribuyentes las empresas a las que los servicios digitales representan una parte significativa de su actividad y evitar que sean gravados grandes grupos multinacionales que no desarrollan un negocio eminentemente digital.

En este sentido, este segundo umbral de 3 millones de euros es uno de los más bajos dentro de las jurisdicciones que han tomado medidas para implementar un impuesto análogo o similar al IDSD. Por ejemplo, el *digital service tax* prevé un umbral interno de 5,5 millones de euros en Italia; de 25 millones de euros, en Francia y Austria; y de 25 millones de libras esterlinas, en Reino Unido.

9.12. PARA CALCULAR LOS CITADOS UMBRALES (EN OPERACIONES NO CUANTIFICADAS EN EUROS), ¿QUÉ TIPO DE CAMBIO ES APLICABLE?

En los supuestos que nos encontremos con importes referenciados a una divisa distinta al euro, para determinar si se han superado los umbrales para ser considerado contribuyente del IDSD, la LIDSD establece que los importes deberán ser objeto de conversión, aplicando el tipo de cambio publicado en

⁶³ Aunque la norma hable de plazo de liquidación, en vez de período, creemos que es más razonable entender que el *dies ad quem* coincide con la finalización del período de liquidación, y no con el último día del plazo de presentación de la autoliquidación; entre otras razones, porque se haría difícil recabar la información necesaria para determinar si se supera o no el umbral y porque el plazo de autoliquidación se reduciría a un único día (el de vencimiento del plazo).

el último Diario Oficial de la Unión Europea disponible en el año natural de que se trate. En este sentido, para identificar el tipo de cambio que sería de aplicación, entendemos:

- (i) que, tratándose del primer umbral de 750 millones de euros del INCN, debe atenderse al tipo de cambio establecido en el último Diario Oficial de la Unión Europea publicado en el año anterior.
- (ii) que, en relación al segundo umbral de 3 millones de euros sobre el importe total de los ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales sujetos al impuesto, debe acudir al tipo de cambio establecido en último Diario Oficial de la Unión Europea publicado en fecha anterior al momento de la realización de cada prestación (en línea con el devengo de los servicios digitales)⁶⁴.

En otros países de nuestro entorno no se ha regulado específicamente el tipo de cambio a emplear para calcular este umbral. Ahora bien, sí se han incluido previsiones generales para los importes que se encuentren denominados en moneda extranjera. La normativa italiana, por ejemplo, estipula que debe aplicarse el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea conocido el primer día del mes en que se reciban rentas sujetas al impuesto. De la misma forma lo regula el *digital service tax* francés.

La anterior conclusión es una interpretación que entendemos razonable de la normativa del IDSD. Ahora bien, sería conveniente aclarar este punto para generar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

9.13. A EFECTOS DEL UMBRAL DE 3 MILLONES DE EUROS, ¿SE COMPUTAN LOS SERVICIOS DIGITALES PRESTADOS INTRAGRUPUO?

Las prestación de los servicios digitales realizadas entre entidades con una participación, directa o indirecta, del 100% no se computan a efectos del cálculo del mencionado umbral de 3 millones de euros, por tratarse de uno de los supuestos previstos de no sujeción⁶⁵. No obstante, las prestaciones de servicios intragrupo entre entidades con una participación inferior al 100% sí se computan a efectos de calcular este umbral. Esto es distinto a lo previsto en la Propuesta de Directiva de la que nace el IDSD,

⁶⁴ Ver Q&A 10.10.

⁶⁵ Ver Q&A 6.1 y 6.8.

que excluía la imposición de las prestaciones de servicios realizadas entre todas las entidades del grupo que estén incluidas en los estados financieros consolidados con independencia de su porcentaje de participación. Y creemos que también es distinto del criterio que se establece para calcular el INCN a nivel de grupo⁶⁶.

9.14. UNA VEZ ALCANZADOS LOS UMBRALES, ¿ES CONTRIBUYENTE EL GRUPO DE SOCIEDADES O CADA UNA DE LAS SOCIEDADES?

Cada una de las sociedades del grupo tiene la condición de contribuyente por el IDSD en un período de liquidación oportuno, una vez que el grupo de entidades supere conjuntamente los citados umbrales de 3 y 750 millones de euros, pero siempre que la entidad oportuna preste servicios digitales.

Por lo tanto, cada una de las entidades de grupo estará sujeta y no exenta del IDSD, con independencia de que los ingresos derivados de las prestaciones de servicios sujetas al IDSD estén por debajo de dicho umbral a nivel individual, siempre que esa entidad realice una o más operaciones que se califiquen como servicios digitales sujetos al IDSD español.

Esta es la misma postura adoptada en la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea, que también identificaba a cada una de las sociedades de grupo como sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, esa propuesta preveía la designación de una entidad del grupo que actúe por cuenta de las todas las restantes a los efectos del cumplimiento de las obligaciones formales y de pago, posibilidad que prevé la LIDSD. Esta omisión obliga a que cada una de las sociedades deberá presentar su propia autoliquidación, ya que cada una de ellas es individualmente considerada contribuyente por el IDSD.

9.15. LAS SOCIEDADES DE GRUPO QUE NO REALICEN EL HECHO IMPONIBLE DEL IDSD ¿DEBEN TAMBIÉN PRESENTAR AUTOLIQUIDACIÓN?

No. Las entidades que, en el seno de un grupo que supera los citados umbrales, no prestan servicios digitales sujetos al IDSD no tienen la condición de contribuyentes según lo dispuesto en la LISD que en su artículo 8 *in fine* subordina esta condición a la realización del hecho imponible. Por tanto, las

⁶⁶ Ver Q&A 9.4 a 9.9.

sociedades que no realizan el hecho imponible no deberían tener la obligación de presentar autoliquidaciones trimestrales al no tener la condición de contribuyentes.

Dicho esto, la Orden del IDSD establece en su artículo 3.3 que, si en algún periodo de liquidación trimestral no resulta cuota a ingresar, el contribuyente vendrá obligado igualmente a presentar la correspondiente declaración negativa por el IDSD⁶⁷.

⁶⁷ Lo anterior en la forma establecida en el artículo 11 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

10. Devengo y base imponible: dudas en su cuantificación y autoliquidación “provisional”

10.1. ¿CUÁNDO SE PRODUCE EL DEVENGO DEL IDSD?

La LIDSD establece que el impuesto se devenga en el momento en el que se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas (los servicios digitales sujetos al impuesto).

Por lo tanto, el devengo se producirá cuando (i) se incluya en una interfaz digital publicidad dirigida a los usuarios, (ii) se ponga a disposición de los usuarios una interfaz multifacética que facilite la realización de entregas o prestaciones de servicios o permita a los usuarios interactuar entre ellos o (iii) se transmitan los datos recopilados acerca de los usuarios.

Además, en los casos en los que se originen pagos anticipados antes de la realización del hecho imponible, de forma similar a lo que ocurre con el IVA, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

Es posible que estos pagos anticipados sean frecuentes en los servicios de publicidad o de intermediación en línea (por ejemplo, cuando el propietario de la interfaz exija el pago de un cuota de inscripción periódica por la puesta a disposición de los servicios).

10.2. ¿SE ESTABLECE ALGUNA OBLIGACIÓN EN RELACIÓN CON EL CONTROL DEL DEVENGO INSTANTÁNEO DEL IMPUESTO?

Al encontrarnos ante un devengo de carácter instantáneo, y dada la naturaleza de las operaciones objeto de gravamen, es previsible que para los grupos “digitales” exista una multiplicidad de devengos durante cada período de liquidación. La LIDSD se limita a establecer la obligación de conservar justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto y, en particular, el deber de conservar medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestaciones del servicio digital concreto.

Asimismo, el artículo 2 del RIDSD establece la obligación de llevar, conservar y poner a disposición de la Administración tributaria, por cada período de liquidación, un registro de operaciones sujetas al IDSD,

y una memoria descriptiva donde se describan los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas a efectos de determinar las operaciones sujetas al IDSD, incluyendo su devengo y base imponible. A la vista de estas obligaciones tan amplias, el contribuyente deberá previsiblemente disponer de un sistema o programa informático que sea capaz de delimitar de forma correcta el número de los servicios digitales prestados en cada período de liquidación así como los ingresos asociados a ellos.

10.3. ¿SE DEVENGA EL IDSD EN UN PAGO ANTICIPADO? ¿PUEDE EL CONTRIBUYENTE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IDSD SI FINALMENTE NO PRESTA EL SERVICIO?

Tal y como se ha expuesto, efectivamente con el pago anticipado del servicio se devenga el IDSD. Ahora bien, la LIDSD, a diferencia de la LIVA no establece qué sucede si finalmente no se presta el servicio⁶⁸.

En estos casos, al no haberse realizado el hecho imponible del IDSD, que es lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria, entendemos que cabría solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada para obtener la devolución del IDSD satisfecho, lo que tendría como efecto, por ejemplo, que la prescripción se interrumpiera⁶⁹. Sería recomendable que se estableciera alguna suerte de mecanismo distinto a la rectificación de la autoliquidación para estas situaciones o, en general, cuando se anulen en derecho o en virtud de los usos de comercio la obligación de prestar los servicios digitales.

10.4. EN UN CANON PERIÓDICO POR LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DIGITALES, ¿CUÁNDO SE PRODUCE EL DEVENGO?

Entendemos que, en estos casos, debe atenderse a la verdadera naturaleza que presenta el canon periódico, esto es, si puede ser considerado como un pago anticipado.

⁶⁸ De acuerdo con el artículo 80 de la LIVA, la no realización de las operaciones sujetas a IVA (en las que el tributo se haya devengado parcial o totalmente por un cobro anticipado) por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio supone la modificación de la base imponible, que desemboca en la “anulación” de la operación desde la perspectiva del IVA.

⁶⁹ Esto es coherente con lo estipulado en el artículo 10.4 de la LIDSD.

En este sentido, podemos encontrarnos ante dos escenarios:

- que el canon periódico sea considerado un pago anticipado, en cuyo caso el devengo se produce en el momento de su cobro; o
- que se pague con posterioridad a la prestación del servicio, en cuyo caso el devengo se producirá conforme los servicios de intermediación en línea, publicidad en línea o transmisión de datos se presten, ejecuten o efectúen.

Aunque en algunos supuestos esta discusión podría ser teórica, sería conveniente que esta cuestión fuera objeto de aclaración administrativa mediante una resolución o guía con los criterios de devengo del IDSD en las distintas operaciones: idealmente, estos criterios deberían estar en sintonía con el concepto de devengo en IVA.

10.5. ¿CUÁLES SON LAS REGLAS GENERALES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IDSD?

Como regla general, la base imponible está constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de los servicios digitales sujetas al IDSD, realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado⁷⁰.

Ahora bien, a la hora de determinar la base imponible se tendrán en cuenta las siguientes reglas, que tratan de asociar los ingresos obtenidos por los prestadores de los servicios al territorio de aplicación del impuesto:

- (i) Servicios de publicidad en línea: 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 respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.

⁷⁰ Es de agradecer, ya que simplifica el análisis de las operaciones, que la regla de valor normal de mercado se limite a entidades de un mismo grupo, y no al concepto de vinculación en Impuesto sobre Sociedades o IVA (más amplio).

- (ii) Servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios: 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.
- (iii) Demás servicios de intermediación en línea: 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 IDSD. A estos efectos, resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada⁷¹.
- (iv) Servicios de transmisión de datos: 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. A estos efectos, resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados, tal y como establece expresamente el artículo 10.2 de la LIDSD.

10.6. ¿CÓMO SE DETERMINA EL IMPORTE DE LOS INGRESOS A EFECTOS DE DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL IDSD?

La base imponible del IDSD está constituida por el importe 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 IDSD.

La LIDSD no define el concepto de ingreso por lo que, de acuerdo con el artículo 12.2 de la LGT habrá que acudir su sentido jurídico, técnico o usual. En el presente caso, existe un sentido jurídico puesto que el artículo 36.2.a) del Código de Comercio define ingreso como “incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos,

⁷¹ Respecto del concepto “abierto utilizando un dispositivo” en el territorio de aplicación del IDSD, nos remitimos a las consideraciones y cuestiones suscitadas en el Q&A 8.10.

o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios” (punto 4º del Marco Conceptual del PGC).

A su vez, la normativa de desarrollo del Código de Comercio en material contable (como es el PGC) establecen criterios de valoración e imputación temporal específicos de los ingresos.

Podría plantearse si, en caso de contribuyentes no sometidos a normativa contable española, la base imponible pudiera determinarse con arreglo a los ingresos registrados de acuerdo con su normativa contable local. La LIDSD no aclara esta cuestión aunque entendemos que la posición más prudente sería entender que, en el caso de que los principios y criterios de valoración e imputación locales utilizados por el contribuyente fueran distintos de los que serían aplicables de acuerdo con la normativa contable española, se necesitaría una adaptación a efectos de determinar la base imponible del IDSD.

10.7. ¿CUÁL ES LA BASE IMPONIBLE EN CASO DE QUE ALGUNOS DE LOS SERVICIOS SE PRESTEN SIN CONTRAPRESTACIÓN MONETARIA?

En el modelo de negocio de alguno de los contribuyentes del IDSD es posible que parte de los servicios (especialmente los servicios de intermediación en línea que permitan la interacción entre usuarios) se presten sin contraprestación directa. En esos casos, en nuestra experiencia los ingresos se obtendrán a través de los servicios de publicidad en línea o de transmisión de datos, dando lugar a otros hechos imponibles del IDSD.

La LIDSD no establece ninguna regla de determinación especial para este tipo de situaciones por lo que, en la medida en que la ausencia de contraprestación determinara que no se registre un ingreso contable por la prestación de los servicios, no debería existir base imponible, sin perjuicio de que se deban cumplir las obligaciones formales respecto de dichos servicios. Como excepción, cuando las prestaciones se realicen a favor de entidades del mismo grupo, la base imponible debería determinarse aplicando la regla de valor de mercado.

10.8. EN PRESTACIONES INTRAGRUPPO, ¿APLICAN LAS REGLAS DEL ARTÍCULO 18 DE LA LIS PARA CALCULAR EL VALOR DE MERCADO?

No, en principio. Para hallar el valor de mercado no hay una remisión a los métodos de la LIS. Consecuentemente, no deberían ser de aplicación y la determinación del valor de mercado en la

prestación de los servicios digitales intragrupo se podrá determinar mediante cualquier medio de prueba válido en derecho. Todo ello sin perjuicio de que la aplicación de las reglas de la LIS puedan ser una referencia válida para determinar este valor y para defenderlo en el seno de una posible comprobación administrativa.

En todo caso, entendemos que dada la naturaleza de los contribuyentes que se encontrarán sujetos al IDSD, seguramente dispondrán de los correspondientes informes de operaciones vinculadas en los que se justificará el valor de mercado de las operaciones intragrupo. Por ello, *a priori*, parecería razonable que el criterio sea homogéneo entre el IDSD y la normativa de operaciones vinculadas en lo que se refiere a los servicios digitales intragrupo.

10.9. ¿QUÉ TIPO DE CAMBIO SE APLICA CUANDO LA PRESTACIÓN SE REALICE EN OTRA DIVISA? ¿EL TIPO DE CAMBIO EN EL MOMENTO DEL DEVENGO DEL IDSD O DEL ÚLTIMO DÍA DEL PERIODO DE LIQUIDACIÓN?

Ante la falta de concreción en la LIDSD sobre el tipo de cambio aplicable cuando las operaciones objeto de gravamen sean llevadas a cabo en otra divisa distinta al euro, es lógico entender, para evitar distorsiones entre los distintos operadores, que se siga un criterio uniforme.

En este sentido, el artículo 21.1 de la LGT establece que el devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. Por ello, parece que, con la redacción actual de la LIDSD, el tipo de cambio que debería tomarse es el del día en que se produce el devengo del IDSD.

Así, podría entenderse que será de aplicación el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea disponible o relativo a la fecha de devengo del impuesto. Esto sería coherente con, por ejemplo, la fórmula de cálculo del INCN que el artículo 8 de la LIDSD realiza para contribuyentes que usen una divisa distinta al euro. No obstante, como ocurre en el IVA, también podría permitirse acudir a otras fuentes de publicación del valor de las divisas⁷².

⁷² Siempre y cuando estas cumplan una serie de requisitos, que se refieren en por ejemplo las consultas vinculantes con número de referencia V3513-19 y V2630-17 relativas al IVA, que exponen que: "este Centro directivo le informa que será admisible la utilización de aquellas fuentes de publicación de tipos de cambio que reúnan ciertas características tales como que sean representativos, que no presenten diferencias significativas respecto de los tipos de cambio de referencia que publica

10.10. ¿SE TIENE EN CUENTA LA CONTRAPRESTACIÓN EFECTIVAMENTE OBTENIDA POR EL SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN EN LÍNEA PARA FACILITAR LAS ENTREGAS DE BIENES O LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS?

El cálculo de la base imponible del IDSD derivada de la prestación de servicios de intermediación en línea que facilitan entregas de bienes o prestaciones de servicios no tiene en cuenta los ingresos reales obtenidos por el contribuyente como consecuencia de la prestación de dichos servicios en el territorio de aplicación del IDSD.

Por el contrario, el cálculo de los ingresos a efectos de determinar la base imponible se realiza mediante la aplicación a los ingresos totales por estos servicios de la proporción que representa el número de usuarios que interviene en la adquisición de bienes o prestación de servicios en territorio de aplicación del impuesto respecto del total de usuarios que intervengan con independencia del lugar en el que estén situados.

10.11. A EFECTOS DE DETERMINAR LOS INGRESOS EN LOS SERVICIOS DE TRANSMISIÓN DE DATOS, ¿SE TIENE EN CUENTA LA CANTIDAD, CALIDAD Y MOMENTO EN QUE LOS DATOS HAYAN SIDO OBTENIDOS?

La base imponible en el caso de las transmisiones de datos se calcula multiplicando el volumen total de ingresos generado por esta actividad por la proporción que represente el número de usuarios que han generado los datos que estén situados en territorio español respecto del número total de usuarios que hayan generado tales datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

Por lo tanto, no se tiene en cuenta la cantidad ni la calidad de los datos obtenidos en España para determinar la base imponible, pudiendo dar lugar, como en el caso anterior, a situaciones de infra o sobreimposición. De la misma forma, tampoco se tiene en cuenta en este caso, el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

el BCE, que dichas fuentes sean de uso generalizado y aceptados para la conversión de divisas, que sean de fácil acceso y por último, que sean utilizadas de manera recurrente y mantenida en el tiempo por el sujeto pasivo”.

10.12. EN RELACIÓN CON LOS SERVICIOS DE PUBLICIDAD EN LÍNEA, ¿QUÉ SE ENTIENDE POR “NÚMERO DE VECES QUE APARECE LA PUBLICIDAD EN DISPOSITIVOS”?

La base imponible del IDSD se determina para los servicios de publicidad en línea multiplicando los ingresos totales obtenidos por 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.

Para determinar cómo se calcula el número de veces que aparece una publicidad en un dispositivo, puede ser útil referirse al concepto conocido como “impresión” en el marketing digital, esto es, el número de veces que aparece un anuncio en cuestión en la pantalla de un dispositivo.

Por lo tanto, la base imponible de los servicios de publicidad debería determinarse como el volumen de ingresos por la proporción entre la impresión en dispositivos localizados en el territorio de aplicación del impuesto y la impresión a nivel mundial.

10.13. ¿QUÉ OCURRE SI NO SE CONOCE EL IMPORTE DE LA BASE IMPONIBLE EN EL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN?

Para tales supuestos, que serán posiblemente habituales (en particular en los primeros períodos de liquidación del IDSD), la LIDSD permite en su artículo 10.3, que el contribuyente fije la base imponible 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 regularizar la situación cuando dicho importe fuera conocido, mediante la presentación de una autoliquidación correspondiente al citado periodo de liquidación del IDSD.

10.14. ¿LA REGULARIZACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE LLEVA APAREJADA EL DEVENGO DE RECARGOS E INTERESES DE DEMORA? ¿PODRÍA IMPONERSE UNA SANCIÓN POR LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA?

La regularización de la base imponible por no ser conocida en el plazo voluntario de presentación, prevista en el artículo 10.3 de la LIDSD, no debería en nuestra opinión conllevar sanciones, recargos o intereses de demora. Desafortunadamente, esta cuestión no es obvia y no podemos descartar que el criterio administrativo sea otro.

Distinto es el caso, en cambio, de la regularización por haberse determinado incorrectamente la base imponible prevista en el artículo 10.4 de la LIDSD. En este caso sí procede, con claridad, la exigencia del recargo e intereses de demora; con exclusión en todo caso de la posibilidad de imponer una sanción por falta de ingreso de la deuda tributaria por tratarse de una regularización voluntaria sin requerimiento previo de la administración tributaria.

10.15. ¿PUEDE REDUCIRSE O DEDUCIRSE LA CUOTA DEL IDSD DE LA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA OPORTUNO?

Entendemos que como cualquier otro tributo que supone un gasto para la persona jurídica y ante la ausencia de una regulación específica en la LIS (en particular en su artículo 15), el gasto por IDSD debería ser deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades siempre que se cumplan los requisitos de inscripción contable. Sin embargo, esta conclusión puede no ser tan sencilla de aplicar cuando el contribuyente del IDSD sea no residente, en tanto que esta materia dependerá del impuesto sobre la renta extranjero oportuno y de cómo se considere a tales efectos el IDSD.

11. Obligaciones formales del impuesto e infracciones: exceso de carga y dudas técnicas

11.1. ¿QUÉ OBLIGACIONES FORMALES DEBEN CUMPLIRSE?

Conforme a la LIDSD, las obligaciones formales serían:

- (i) Relativas a la identificación del contribuyente del IDSD:
 - (a) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan⁷³.
 - (b) Nombrar un representante a efectos del IDSD cuando sean contribuyentes no establecidos en la UE⁷⁴.
 - (c) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al IDSD.
- (ii) Relativas a la conservación de la documentación y localización de usuarios en el territorio de aplicación del IDSD:
 - (a) Llevar los registros que establecidos por el artículo 2 del RIDSD⁷⁵.
 - (b) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales sujetos al IDSD.

⁷³ En este sentido, el RIDSD modifica el Reglamento de Gestión e Inspección, integrando en el censo de empresarios, profesionales y retenedores a las personas o entidades no establecidas en territorio español cuando sean contribuyentes del IDSD, incluyendo las obligaciones de alta, modificación y baja oportunas.

⁷⁴ El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria española el nombramiento, debidamente acreditado, antes de la finalización del plazo de declaración de las operaciones sujetas al IDSD.

⁷⁵ En los términos que desarrollamos en el Q&A 11.2 siguiente.

(c) Conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del IDSD y, en particular, aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.

(d) Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración tributaria a efectos de control de la situación tributaria del contribuyente, las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestaciones de los servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IDSD.

(e) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del IDSD, en los términos que establece el artículo 1 del RIDSD.

11.2. ¿QUÉ REGISTROS ESTABLECE EL RIDSD?

De acuerdo con su artículo 2, el RIDSD establece que, por cada período de liquidación trimestral presentada, los contribuyentes del IDSD están obligados a la llevanza, conservación y puesta a disposición de la Administración tributaria de registros por cada operación y de una memoria descriptiva.

En los registros, y por cada operación, se deben determinar los siguientes parámetros:

- (i) Para servicios de publicidad en línea: (a) los ingresos totales derivados de los servicios de publicidad en línea, cualquiera que sea el lugar en que se hayan obtenido, con identificación del cliente; (b) el número de veces que aparece la publicidad en dispositivos que se encuentran en el territorio de aplicación del impuesto; y (c) el número total de veces que aparece dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.
- (ii) En el caso de servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios: (a) los ingresos totales derivados de tales servicios de intermediación en línea, cualquiera que sea el lugar en que se hayan obtenido, con identificación del cliente; (b) el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del IDSD; y (c) el número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.
- (iii) En los demás servicios de intermediación en línea: (i) los ingresos totales derivados directamente de los usuarios cuyas cuentas de acceso a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto

utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del IDSD, con identificación del cliente; (ii) el número de cuentas abiertas durante el periodo de liquidación por usuarios cuyos dispositivos estuvieran situados en el territorio de aplicación del IDSD, en el momento de su apertura.

- (iv) En el caso de servicios de transmisión de datos: (a) los ingresos totales derivados de la transmisión de datos, cualquiera que sea el lugar en que se hayan obtenido, con identificación del cliente; (b) el número de usuarios que estuvieran situados en el territorio de aplicación del IDSD en el momento de la recopilación de dichos datos; y (c) el número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estuvieran situados en el momento de la recopilación de dichos datos.

Por otro lado, la memoria descriptiva deberá contener los “*procesos, métodos, algoritmos y tecnologías*” empleados para:

- (i) analizar la sujeción al IDSD de los servicios digitales, así como la supuestos de no sujeción recogidos en el artículo 6 de la LIDSD;
- (ii) localizar la prestación de cada tipo de servicios digital y su atribución al territorio de aplicación del IDSD, teniendo en cuenta que la localización para cada prestación será la que se corresponda con la del dispositivo en el que: (a) aparezca la publicidad cuando se presta el servicio de publicidad en línea; (b) se concluya la operación subyacente cuando se prestan servicios de intermediación en línea con facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios; (c) en los demás servicios de intermediación en línea, se haya abierto la cuenta con la que se accede al interfaz digital en los demás servicios de intermediación en línea. y (d) se haya generado el dato transmitido, en el caso de servicios de transmisión de datos;
- (iii) calcular los ingresos correspondientes a cada prestación de servicio sujeta al IDSD;
- (iv) identificar los ficheros, programas y aplicaciones empleados en los procesos anteriores para cada periodo de liquidación.

El RIDSD matiza además que los clientes (usuarios) se identificarán por nombre y apellidos, o razón social o denominación completa en caso de entidades, y, si está disponible, el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal. Se indica además que las operaciones objeto de registro deberán hallarse anotadas cuando se realice la liquidación y pago del IDSD relativo

o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario, y que otros libros fiscales o registros (contables o fiscales) que se lleven por los contribuyentes del IDSD podrán utilizarse a tales efectos.

Desde nuestro punto de vista, la carga y obligaciones que se impone a las empresas contribuyentes del IDSD en el artículo 2 del RIDSD puede ser muy alta, y en algunos casos quizá ir “extramuros” de los aspectos técnicos ligados a la geolocalización de los dispositivos de los usuarios o, incluso, perjudicar derechos comerciales o industriales protegidos.

11.3. EN GRUPOS DE ENTIDADES, ¿QUÉ ENTIDAD DEBE CUMPLIR LAS OBLIGACIONES MATERIALES Y FORMALES DEL IDSD?

Según la LIDSD, si un grupo de sociedades supera los umbrales para ser contribuyente del IDSD, tendrán la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte de este, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia de sus ingresos a nivel individual.

Ello, unido a una interpretación literal del artículo 13 de la LIDSD, que prevé expresamente que son los contribuyentes los obligados al cumplimiento de las obligaciones formales, podría llevar a la conclusión de que las entidades del grupo, en la medida en que realicen el hecho imponible, deben cumplir individualmente las obligaciones materiales y formales, con independencia de sus ingresos a nivel individual.

Aunque ni el RIDSD ni la Orden del IDSD se hacen eco de esta opinión, el cumplimiento de estas obligaciones por todas y cada una de las entidades del grupo que realicen el hecho imponible no se aviene nada bien con los principios de proporcionalidad, eficiencia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales previstos en art. 3.2 de la LGT.

Es una recomendación de *lege ferenda* imprescindible que en el futuro se permita la designación de una entidad del grupo como la representante obligada a cumplir con todas las obligaciones formales y materiales de su grupo respecto al IDSD.

11.4. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR SISTEMAS, MECANISMOS O ACUERDOS QUE PERMITAN LOCALIZAR A LOS DISPOSITIVOS DE LOS USUARIOS?

En la LIDSD no se especifica o definen los sistemas, mecanismos ni los acuerdos específicos y uniformes que deben aplicar los contribuyentes del IDSD para localizar a sus usuarios y cuantificar/determinar sus servicios digitales sujetos al IDSD. Sin embargo, en el RIDSD se permite la utilización de otros medios de prueba, tales como:

- (i) la geolocalización basada en la dirección MAC o en la identificación de redes (tales como WiFi o Ethernet),
- (ii) la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de Posicionamiento Global-, GLONASS, Galileo o Beidou) o por antenas terrestres (como las del GSM-Sistema Global de Comunicaciones Móviles- o las de LPWAN), o por balizas (WiFi o Bluetooth), o
- (iii) cualquier combinación de tecnologías existentes o futuras.

La norma da preferencia a la dirección del protocolo de Internet (IP) y, en su caso a los sistemas o instrumentos de geolocalización desarrollados por la RIDSD. Por ello, podría considerarse válido cualquier sistema, mecanismo o acuerdo técnico-informático que permita identificar de forma precisa la localización de los dispositivos de los usuarios a través de las direcciones IP o de otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos, bien a través de la dirección MAC o la identificación de redes, bien mediante la geolocalización física por satélite, antenas terrestres o balizas, bien por cualquier combinación de estas u otras tecnologías existentes o futuras.

En todo caso, deberá asegurarse que la implementación de estos sistemas, mecanismos o acuerdos no suponga una infracción desde la perspectiva del derecho a la intimidad y de protección de datos. La normativa no afecta a los derechos derivados de la normativa de consumidores, ya que el consumidor—que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios— no se ve afectado, como tal, por la ley (ni es contribuyente ni se devenga ningún derecho u obligación para él). Como es lógico, los actos de consumo que pueda realizar en las plataformas o interfaces digitales quedarán sujetos a la normativa de consumo (pero esto es algo ajeno al IDSD).

Adicionalmente, sería conveniente que la Administración permitiera prevalidar los sistemas o instrumentos que utilicen los contribuyentes al efecto, de cara a mitigar y reducir las controversias al efecto. Nos parece que el desarrollo reglamentario de esta materia sería muy oportuno:

11.5. ¿QUÉ INFRACCIONES SE PREVÉN EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES Y FORMALES DEL IDSD?

En cuanto al régimen infractor y sancionador, el artículo 15 de la LIDSD se remite al régimen general previsto en el Título IV de la LGT. Por ello, para las eventuales infracciones que puedan derivarse en relación con el IDSD (por ejemplo, dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de una autoliquidación o incumplir obligaciones contables o registrales), las sanciones y su régimen de cuantificación se regirán por lo previsto en la LGT.

Adicionalmente, se prevé una infracción y sanción específicas en relación con el incumplimiento de la obligación formal consistente en el establecimiento de sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto. La sanción consistirá en multa pecuniaria del 0,5 por ciento 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 incumplimiento.

Como primera crítica a la regulación del régimen sancionador, creemos que hubiera estado mejor alineado con el principio de proporcionalidad utilizar como base de la sanción una magnitud más estrechamente relacionada con el hecho imponible (como el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto) en lugar del INCN.

A efectos de determinar el INCN que sirve como base de la sanción, el artículo 15 de la LIDSD se remite a lo dispuesto del artículo 8 de la LIDSD y ello podría llevar a la conclusión de que el INCN que se toma en cuenta para calcular la sanción es el del grupo a pesar de que el sujeto pasivo es la entidad individual que presta los servicios digitales. Esta interpretación sería factible si reglamentariamente se regulase que una de las entidades del grupo asuma la obligación de “*establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos*” de los usuarios en el territorio de aplicación del IDSD. De esa manera, el incumplimiento se podría medir en una única entidad que asume la obligación del grupo y así la referencia a una magnitud del INCN del grupo cobraría sentido.

Otra interpretación sería considerar que cada entidad debe cumplir de manera individual la mencionada obligación y que cada incumplimiento individual se sanciona con un importe igual al 0,5 por ciento del INCN del grupo. De esa manera, en caso de incumplimiento de más de una entidad, la sanción efectiva superaría el 0,5 por ciento del INCN del grupo. Esta conclusión parecería *a priori* contraria al principio

de proporcionalidad que debe inspirar el ejercicio de la potestad sancionadora de acuerdo con el artículo 178 de la LGT.

Una tercera interpretación, quizá la más equitativa pero menos apegada a la literalidad, sería entender que, como el incumplimiento es individual, la base de la sanción debe ser también el INCN individual.

Ante las distintas interpretaciones, convendría que la Administración tributaria aclarara las dudas sobre la aplicación del artículo 15 de LIDSD, atendiendo a la forma de autoliquidación del IDSD. Todo ello tomando en consideración lo estricto de los registros y de la memoria establecidos por el artículo 2 del RIDSD.

Por último, la redacción del precepto, interpretada de acuerdo con el principio de legalidad debería implicar, razonablemente, que el supuesto de hecho de la infracción sea únicamente la ausencia total de sistemas, mecanismos o acuerdos para identificar la localización de los dispositivos de los usuarios.

12. Tipo impositivo, cuota íntegra, gestión del IDSD y orden jurisdiccional

12.1. ¿CUÁL ES EL TIPO IMPOSITIVO?

El impuesto se exigirá al tipo del 3%. Este tipo puede modificarse no obstante a través de la Ley de Presupuestos Generales (ex. Disposición Final Tercera de la LIDSD), sin que exista limitación alguna a su alza o a la baja. Suponemos que a través de esta iniciativa se podría eliminar materialmente la tributación del IDSD en un escenario de acuerdo internacional, sin eliminar la norma⁷⁶.

12.2. ¿CÓMO SE CALCULA LA CUOTA ÍNTEGRA?

La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo impositivo del 3% a la base imponible.

12.3. ¿CÓMO Y CUÁNDO DEBE DECLARARSE EL IMPUESTO?

El período de liquidación coincide con el trimestre natural. El contribuyente deberá presentar las correspondientes autoliquidaciones, a través del Modelo 420, e ingresar la deuda en el lugar, forma y plazo que se prevén en la Orden del IDSD: esto es, durante el mes siguiente al correspondiente período trimestral del año natural.

De acuerdo con la Orden del IDSD, la primera autoliquidación del IDSD habría sido la del primer trimestre de 2021, para autoliquidar y pagar en abril de 2021 (como tarde el 30 de abril de 2021). No obstante, de acuerdo con el anuncio publicado por la AEAT un día antes de la entrada en vigor de la LIDSD (sin que se haya aprobado la Orden del IDSD ni el RIDSD), la presentación e ingreso de la autoliquidación del primer trimestre del 2021 se efectuará en el plazo previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre de 2021 (del 1 al 31 de julio de 2021). Por lo tanto, las primeras autoliquidaciones del impuesto no se presentarán hasta el 1 de julio de 2021.

⁷⁶ Lo que de hecho impediría intentos por parte de las Comunidades Autónomas de implementar una normativa autonómica análoga al IDSD tras ese potencial acuerdo (y permitiría también al legislador reintroducir el IDSD en un futuro).

12.4. ¿QUÉ JURISDICCIÓN ES LA COMPETENTE PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS RELACIONADOS CON EL IDSD?

Previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la contencioso-administrativa la jurisdicción competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Además, si se cuestionase la compatibilidad del impuesto con los convenios internacionales se abrían otras instancias como la vía de los procedimientos amistosos o el arbitraje. Asimismo, la discusión sobre la compatibilidad del impuesto con el Derecho comunitario o con la Constitución se debería sustanciar en última instancia ante el TJUE o el Tribunal Constitucional, respectivamente.

13. Disposiciones transitoria y finales: ¿Qué hacemos en 2021? ¿Dónde está el *sunset clause*?

13.1. ¿CUÁNDO ENTRA EN VIGOR LA LIDSD?

La LIDSD entrará en vigor a los tres meses a contar desde su publicación en el BOE (Disposición Final Sexta de la LIDSD). Teniendo en cuenta que la publicación de la LIDSD tuvo lugar el 16 de octubre de 2020, entra en vigor el sábado 16 de enero de 2021⁷⁷.

13.2 ¿EXISTE UNA *SUNSET CLAUSE* EN LA LIDSD?

A diferencia de los *digital service tax* francés e italiano, que prevén expresamente una *sunset clause* en su articulado, la LIDSD no contiene una cláusula que prevea su derogación cuando se adopte una solución definitiva a nivel comunitario o internacional. Sí existe una referencia a ello en la Exposición de Motivos: “*como ya se indicaba en los informes sobre economía digital de la OCDE, el establecimiento de medidas unilaterales tiene carácter transitorio. Así, esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente*”.

En cualquier caso, la ausencia de *sunset clause* no debería plantear problemas en el orden práctico. La adopción de una iniciativa por parte de la OCDE se traducirá, con toda seguridad, en la adopción de una directiva que deberá ser objeto de transposición por parte de España. Dicha normativa de transposición adaptaría el impuesto existente al nuevo impuesto armonizado o, alternativamente, lo derogaría. El problema podría darse en caso de que ambos impuestos fueran radicalmente diferentes y pudieran coexistir, o si por razones parlamentarias españolas (imposibilidad de lograr mayorías suficientes) no es posible implementar esta modificación. En este último caso, y en función de la claridad

⁷⁷ Llama la atención el hecho de que, de acuerdo con la Disposición Final Cuarta de la LIDSD, las autoliquidaciones correspondientes al segundo y tercer trimestre del año 2020, así como el ingreso de la deuda resultante, no se exigirán antes del 20 de diciembre de ese mismo año. Dado que la entrada en vigor del impuesto tiene lugar en 2021, la Disposición Final Cuarta queda vacía de contenido.

de la directiva en relación con la incompatibilidad de las medidas unilaterales, se podría alegar su efecto directo para no aplicarlas.

Finalmente, la Disposición Final Tercera de la LIDSD, que permite modificar el tipo impositivo del IDSD, podría servir a modo de *sunset clause* si establece un tipo del 0% o modificar la LIDSD precisamente para cumplir con las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario, unido adicionalmente -en nuestra opinión e idealmente- a una eliminación de las obligaciones de autoliquidación y declaración así como de las obligaciones formales de la LIDSD.

14. Comparación y diferencias con otros *digital services tax*

14.1. ¿ES ESPAÑA UN CASO AISLADO O EL DST ESTÁ PRESENTE EN OTRAS JURISDICCIONES?

En ausencia de un acuerdo internacional en el seno de la OCDE o la UE a fecha de hoy sobre la solución respecto a la tributación de la digitalización de la economía, muchos países de nuestro entorno han optado por la adopción de medidas unilaterales que permitan gravar los ingresos obtenidos en su territorio por grupos multinacionales por la prestación de servicios digitales.

Un ejemplo de ello son Francia, Italia, Austria o el Reino Unido, que ya han incorporado a su ordenamiento un impuesto similar al español. Otros países como Israel, Canadá, Singapur, Malasia, Hungría, India y Turquía también han adoptado medidas legislativas cuyo objetivo es gravar la presencia digital de determinados contribuyentes.

Dado que las actuales normas fiscales internacionales se basan, sobre todo, en la presencia física y no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles y *big data*, existe una tendencia global de introducir medidas que permitan a los Estados gravar los ingresos obtenidos en su territorio por la prestación de servicios digitales, con independencia del lugar en el que se encuentre el contribuyente.

14.2. ¿SON ESTOS IMPUESTOS IGUALES/SIMILARES AL ESPAÑOL?

Muchos países se han inspirado en la Propuesta de Directiva realizada por la Comisión al adoptar o formular sus respectivos impuestos digitales, como España, Italia y Francia, al gravar tres principales modalidades de servicios digitales: (i) la puesta a disposición de una interfaz digital que permita a sus usuarios estar en contacto e interactuar entre ellos, también con el fin de facilitar la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios; (ii) la inclusión de publicidad dirigida a los usuarios de la interfaz; y (iii) la transmisión de datos.

No obstante, otros Estados miembros, como por ejemplo Hungría y Austria, han adoptado un enfoque diferente y más limitado al sujetar sólo los ingresos derivados de publicidad. Hungría pretende “corregir”

el alcance limitado de su impuesto digital a través de los umbrales previstos por este país que son sustancialmente inferiores a los previstos en el entorno europeo.

Por otra parte, parece que Reino Unido se ha inspirado en el documento de consulta de la OCDE (Informe Provisional) que identificaba tres propuestas para identificar la generación de valor en los modelos de negocio digitales: “*user participation*”, “*marketing intangibles*” y “*significant economic presence*”. Así, Reino Unido, de forma parecida a la alternativa de la OCDE de “*user participation*”, se centra en los negocios altamente digitalizados al identificar las siguientes actividades: (i) plataformas sociales; (ii) motores de búsqueda; y (iii) *marketplaces* en línea. El factor diferenciador en el DST de Reino Unido es que se añade un cuarto hecho imponible - la publicidad en línea asociada a las tres actividades anteriores.

Mientras que, a nivel de la UE, España, Italia y Francia siguen a las directrices de la Propuesta de Directiva, Austria y Hungría presentan un enfoque más limitado y Reino Unido una visión diferente de la tributación de la economía digital.

India ha sido de los países pioneros en la sujeción de la “economía digitalizada” con su *equalisation levy* que entró en vigor en 2016 para gravar a los no residentes que prestan servicios de publicidad on-line. Recientemente el *equalisation levy* ha sido objeto de modificación (ampliando su ámbito de aplicación). A partir de abril de 2020 India no solo grava la publicidad on-line, sino todo el comercio electrónico de bienes y servicios (con o sin intermediación), cuando se presta por un no residente en India.

14.3. ¿PREVÉ ALGÚN PAÍS LA CREACIÓN DE UN CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE “DIGITAL” PARA ATRAER TRIBUTACIÓN?

Sí. Israel introdujo el concepto de establecimiento permanente “digital” en 2016. Indonesia grava, desde noviembre de 2019 a entidades no residentes con presencia significativa de la economía on-line. India, por su parte, tiene previsto gravar, a partir de 2022, a las rentas atribuibles a un establecimiento permanente “digital”.

En la misma línea, a principios de noviembre del 2020, las autoridades alemanas hicieron pública una guía respecto de la imposición de no residentes en relación con cánones y ganancias de capital

derivados de derechos de propiedad intelectual inscritos en registros públicos alemanes, con independencia de que las partes afectadas sean o no residentes en a efectos fiscales en Alemania.

14.4. ¿HAY JURISDICCIONES QUE GRAVAN CUALQUIER TIPO DE PUBLICIDAD ONLINE, CON INDEPENDENCIA DE SI ES DIRIGIDA O NO?

Sí. En principio, los *digital service taxes* en Reino Unido, Austria e India se refieren a todo tipo de publicidad en línea, sin perjuicio de si es dirigida o no.

14.5. ¿HAY JURISDICCIONES EN LAS QUE EL CONCEPTO DE “PUBLICIDAD DIRIGIDA” SE DEFINA DE FORMA DISTINTA A LA DISPUESTA EN LA LIDSD?

No. Hasta la fecha, en todas aquellas jurisdicciones en las que el hecho imponible del digital service tax se limita a la publicidad de carácter “dirigido” (v.gr. Francia o Italia), la definición de este concepto es análoga a la contenida en el artículo 4.10 de la LIDSD y similar al de la Propuesta de Directiva.

No obstante, en la Propuesta de Directiva no se incluye la presunción *iuris tantum* de que toda publicidad es publicidad dirigida (como la que se recoge expresamente en la LIDSD). Adicionalmente, ni la normativa de Italia ni la normativa de Francia sobre DST tampoco recogen una presunción similar a la incluida en la LIDSD.

14.6. ¿Y LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LOS DSP, SSP Y AD EXCHANGERS QUEDAN SUJETOS A DST EN OTROS PAÍSES?

Sí. Por ejemplo, en Reino Unido el UK DST define hecho imponible relativo a la publicidad como “*online service which facilitates online advertising*”. La definición del hecho imponible es tan amplia precisamente para cubrir todas las fases del proceso de publicidad en línea y la creación de valor. En este sentido, se entienden comprendidos dentro del hecho imponible las tecnologías soporte que facilitan la consumación⁷⁸ de publicidad en línea como, por ejemplo, serían, entre otras, las *Demand Side Platforms (DSP)*, *Supply Side Platforms (SSP)* y *Ad exchangers*⁷⁹. Además, el manual del DST británico considera

⁷⁸ En el UK DST se utiliza el término “publicidad consumida” porque se incluye la publicidad no visual como la publicidad audio.

⁷⁹ El UK DST incluye una lista no exhaustiva de servicios que facilitan la publicidad en línea que incluye los siguientes operadores: *DSP, SSP, Ad exchanges, Publisher and advertiser ad servers, Analytic programmes, Web browsers*.

que las DSP y las SSP pueden calificarse como marketplace cuyos servicios estén también sujetos al impuesto (por ser equivalentes al servicio de intermediación on-line que grava el IDSD).

14.7. ¿HAY JURISDICCIONES EN LAS QUE LAS OPERACIONES INTRAGRUPO QUEDEN EXCLUIDAS DE UN DST?

Sí, la exigencia de una participación directa o indirecta del 100% es propia del IDSD español. En otras jurisdicciones, como Francia e Italia, así como en la Propuesta de Directiva que no prosperó, todas las operaciones entre entidades de un mismo grupo mercantil quedan no sujetas al impuesto.

14.8. ¿HAY JURISDICCIONES EN LAS QUE LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DIFIERAN DE LAS PREVISTAS EN LA LIDSD?

Sí. En algunas jurisdicciones (v.gr. India), tienen la consideración de servicios sujetos, prestados en India, tanto los prestados o dirigidos a usuarios situados en dicha jurisdicción como los prestados o dirigidos a usuarios residentes en la misma.

En otras jurisdicciones (v.gr. Reino Unido), la sujeción de los servicios se define en función de si los usuarios están “normalmente” localizados o establecidos en el territorio nacional —extremo que debe valorarse en atención a toda la información que el v.gr. turistas- puedan generar tributación por IDSD—.

14.9. ¿HAY JURISDICCIONES EN LAS QUE EL TÉRMINO “INTERMEDIACIÓN” SE DEFINA DE FORMA DISTINTA, O MÁS DETALLADA, QUE EN LA LIDSD?

No. Como hemos dicho, con carácter general, la definición del concepto de “intermediación” a los efectos de los *digital services taxes* de otras jurisdicciones se limita a la definición funcional de negocios de tipo plataforma, que faciliten la interacción entre usuarios. Como en el IDSD español, por tanto, la delimitación de los servicios de intermediación tiene una base eminentemente fáctica y difiere, por ejemplo, del concepto de “intermediación” aplicable a efectos de IVA.

Si analizamos la legislación comparada en la materia, en Reino Unido parece que no existe un supuesto de exclusión como el nuestro. Ahora bien, de la propia definición del hecho imponible se desprende que únicamente se sujetan a tributación los “*online marketplaces*” que expresamente se definen como las

plataformas en línea a través de las cuales se ponen en contacto usuarios para la compraventa de bienes y servicios.

La legislación italiana, por su parte, sí ha incluido un supuesto de no sujeción similar. Se excluye de tributación la venta en línea de bienes o servicios por el propio proveedor de los mismos, salvo que actúe como un intermediario⁸⁰.

Finalmente, en Francia tampoco existe una exclusión explícita de tributación relativa a la venta de los propios productos en línea, pero, creemos que de la propia definición de interfaz (i.e. interfaz digital que permite a los usuarios contactar con otros usuarios e interactuar entre ellos, particularmente para la entrega de bienes o la prestación de servicios directamente entre estos usuarios)⁸¹ se puede entender que no se encontraría dentro del hecho imponible tal actividad.

Desde luego, es la Propuesta de Directiva la que más parece ahondar en la materia⁸².

14.10. ¿Y ESTE CONCEPTO “AMPLIO” DE USUARIO ES CARACTERÍSTICO EXCLUSIVAMENTE DEL IDSD ESPAÑOL?

En la LIDSD española usuario se define como “*cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital*”. Este concepto “amplio” comprende⁸³ tanto a consumidores como empresarios y profesionales, personas físicas o jurídicas, y tiene su origen en la Propuesta de Directiva que lo definía como “*cualquier particular o empresa*”.

El primer documento de consulta de la OCDE, pese a contemplar la propuesta de “*user participation*”, no incluía una definición expresa de usuario. El segundo documento de la OCDE (“*Unified Approach*

⁸⁰ Vid. artículo 1.678.37-bis de la normativa del DST italiano: “*Non si considerano servizi digitali di cui al comma 37: a) la fornitura diretta di beni e servizi, nell’ambito di un servizio di intermediazione digitale; b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario*”.

⁸¹ Art. 299.II.1º, LOI no 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés: «*La mise à disposition, par voie de communications électroniques, d’une interface numérique qui permet aux utilisateurs d’entrer en contact avec d’autres utilisateurs et d’interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement interface numérique qui permet aux utilisateurs d’entrer en contact avec d’autres utilisateurs et d’interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs.*»

⁸² Tal y como se infiere en el Q&A 6.3.

⁸³ Vid. Q&A 5.5.

under Pillar One”) abandona las tres propuestas referidas en la pregunta y pretende sujetar a tributación los “*consumer-facing businesses*”. De nuevo el concepto de “*consumer*” es indeterminado pero parece que englobaría tanto los consumidores finales como empresas y los profesionales que sean “*end-users*”.

A falta de una definición internacional de usuario, tanto España como Reino Unido, Francia e Italia han adoptado un concepto “amplio” al incluir tanto consumidores como a empresas y profesionales.

14.11. ¿HAY PAÍSES EN QUE TAMBIÉN LAS FINTECH Y LAS INSURTECH QUEDAN FUERA DEL ÁMBITO DEL DST?

Algunas jurisdicciones sí que han optado por exonerar a las fintech y las insurtech. En el Reino Unido, están exentos los llamados “*online financial marketplaces*” que facilitan la prestación de servicios financieros, sin perjuicio de que el prestador sea o no una entidad financiera regulada.

14.12. ¿HAY PAÍSES EN CONTRA DE LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS UNILATERALES EN EL ÁMBITO DE LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL?

Sí. En enero de 2020 Alemania abandonó cualquier medida interna a la espera del acuerdo de la OCDE. El Ministro de Finanzas alemán, miembro del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, anunció que estaba abierto a la posibilidad de encontrar a los demás países a medio camino en el Pillar 1, siempre que esté incluida la tributación mínima del Pillar 2.

Otros estados que han renunciado a la adopción de medidas unilaterales a la espera de un consenso internacional son Australia, Chile, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Suiza, Polonia y los Estados Unidos de América.

No obstante, es posible que esta situación cambie a la luz de las últimas comunicaciones de la OCDE que fijan un nuevo plazo para alcanzar una propuesta consensuada entre los países miembros: mediados de 2021.

Anexo I - Glosario digital

TÉRMINO DIGITAL SIGNIFICADO

<i>Ad-blocker</i>	Programa de bloqueo de anuncio, que impide que la publicidad aparezca en el dispositivo del usuario
<i>Ad exchange</i>	Plataformas online donde los anunciantes y los soportes se ponen en contacto. Los titulares de las interfaces ofrecen sus espacios publicitarios a través de los SSP y los anunciantes pujan por ellos por medio de los DSP
Conexión VPN	Tecnología de red de ordenadores que permite una extensión segura de la red de área local (LAN) sobre una red pública o no controlada como Internet, mediante una conexión virtual punto a punto mediante el uso de conexiones dedicadas, cifrado o la combinación de ambos métodos
Cookies	Información enviada por una web y almacenada en el navegador del usuario, que permite al sitio web consultar la actividad previa del navegador, bien para recordar el sitio web, bien para obtener información del usuario
<i>Demand-side platform (DSP)</i>	Plataforma de puja que permiten a anunciantes y agencias de medios comprar inventario en diferentes <i>ad exchanges</i>
Dirección IP	Código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet
Dirección MAC	Identificador de 48 bits (6 bloques de dos caracteres hexadecimales [8 bits]) que corresponde de forma única a una tarjeta o dispositivo de red. También denominada dirección física, siendo única para cada dispositivo
DST	<i>Digital Services Tax</i> y, en general, los impuestos sobre “servicios digitales” distintos al IDSD establecidos por otros países o jurisdicciones

Ethernet	Estándar de redes de área local para computadoras, por sus siglas en español Acceso Múltiple con Escucha de Portadora y Detección de Colisiones
Impresión	En el marketing digital, el número de veces que aparece un anuncio en cuestión en la pantalla de un dispositivo
NI-ICS	Servicios de comunicaciones interpersonales independientes de la numeración, como WhatsApp
Online marketplace	Sitio web de comercio electrónico
Pilar I	Proyecto de la OCDE, también llamado “GloBE”, enfocado en la lucha ante la erosión de base tributaria y que propone un mínimo nivel de tributación efectiva para las empresas multinacionales
Pilar II	Proyecto de la OCDE que aborda los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía
Search engines	Interfaz que proporciona resultados (algunos de ellos promocionados) que se basan en los datos del propio usuario que introduce la búsqueda
Supply-side platform (SSP)	Plataformas tecnológicas que permiten a los oferentes de publicidad (los titulares de las interfaces) optimizar el rendimiento de su inventario de manera automática a través del acceso a las múltiples fuentes o agregadores de demanda que existen (<i>ad exchanges</i> o DSP, entre otros)
Red Tor	Siglas de The Onion Router -en español- El Enrutador Cebolla. Es un proyecto cuyo objetivo principal es el desarrollo de una red de comunicaciones distribuida de baja latencia, en la que el encaminamiento de los mensajes intercambiados entre los usuarios no revela su identidad, es decir, su dirección IP.
Wifi	Tecnología que permite la interconexión inalámbrica de dispositivos electrónicos

Anexo II - Normativa del IDSD

- [Ley del IDSD](#)
- [Proyecto de RIDSD](#)
- [Orden del IDSD](#)
- [Propuesta de Directiva](#)

Abogados de contacto



David López Pombo

Socio

+34 915870936

david.lopez@uria.com



Miguel Bastida Peydro

Counsel

+34 915870817

miguel.bastida@uria.com



Darya Budova

Asociada Principal

+34 915870977

darya.budova@uria.com



Guillermo Canalejo Lasarte

Socio

+34 915860386

guillermo.canalejo@uria.com



Carlos Durán Haeussler

Socio

+34 934165178

carlos.duran@uria.com

BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
LIMA
SANTIAGO DE CHILE

www.uria.com

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico