



Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales

Íñigo Hernández Moneo

Asociado de Tributación Indirecta EY

Extracto

La economía digital brinda numerosos beneficios a empresas y ciudadanos. No obstante, el aumento de determinados tipos de actividades digitales es un asunto que ha venido adquiriendo cada vez más complejidad para los sistemas tributarios existentes, dado que las actuales normas del impuesto sobre sociedades han provocado un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea el valor, en particular, en el caso de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios.

A la espera de lograr una solución global definitiva a nivel de la Unión Europea y de la OCDE, cuya adopción y aplicación podría llevar tiempo debido a la complejidad del problema y la gran variedad de cuestiones que han de abordarse, el Gobierno de España ha retomado el Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD).

El IDSD grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario; en concreto, a) los servicios de publicidad dirigida a los usuarios de interfaces digitales, b) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios de interfaces digitales y c) los servicios de intermediación que permitan localizar a otros usuarios de interfaces digitales e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios de las interfaces digitales.

El IDSD resultará de aplicación a las empresas que superen a) un importe total anual de ingresos mundiales superior a 750.000.000 de euros y b) un importe total de los ingresos imponibles anuales en España de 3.000.000 de euros. El tipo impositivo será del 3% y las declaraciones tendrán periodicidad trimestral.

El artículo analiza los elementos del IDSD y aborda las dificultades técnicas y controversias que lo rodean.

Palabras clave: impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD); economía digital; servicios digitales; interfaces digitales; publicidad dirigida; transmisión de datos; servicios de intermediación.

Cómo citar: Hernández Moneo, I. (2020). Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 445, E1-E18.



Analysis of the bill of certain digital services tax

Íñigo Hernández Moneo

Abstract

The digital economy brings many benefits to companies and citizens. However, the rise of certain digital activities and novel business models has become a growing challenge for existing taxation systems, given that the current Corporate Tax rules to the digital economy has led to a misalignment between the place where the profits are taxed and the place where value is created, notably in the case of business models heavily reliant on user participation.

In the wait of the definitive comprehensive solution at the European Union and OECD level, which may take time to adopt and implement due to the complex nature of the problem and the wide variety of issues that need to be addressed, the Spanish Government has resume the bill of Certain Digital Services Tax (CDST).

CDST is levied on the revenues resulting from the supply of certain digital services characterized by user value creation; specifically (i) services of advertising targeted at users of digital interfaces, (ii) the transmission of data collected about users of digital interfaces and (iii) the intermediation services which allow users of digital interfaces to find other users and to interact with them, and which may also facilitate the provision of underlying supplies of goods or services directly between users of the digital interfaces.

The CDST will apply to entities exceeding (i) the total amount of annual worldwide revenues of EUR 750.000.000 and (ii) the total amount of taxable revenues obtained by the entity in Spain of EUR 3.000.000. The tax rate will be set at 3% and the tax returns will be submitted on a quarterly basis.

The article analyzes the elements of the CDST and addresses the technical difficulties and controversy surrounding it.

Keywords: certain digital services tax (CDST); digital economy; digital services; digital interfaces; targeted advertising; data transmission; intermediation services.

Citation: Hernández Moneo, I. (2020). Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, E1-E18.





Sumario

1. Contexto
 - 1.1. La OCDE
 - 1.2. La Unión Europea
 - 1.3. España
2. Descripción del IDSD
 - 2.1. Hecho imponible
 - 2.2. No sujeción
 - 2.3. Sujetos pasivos. Umbrales de aplicación
 - 2.4. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales
 - 2.5. Base imponible
 - 2.6. Tipo de gravamen y liquidación
 - 2.7. Obligaciones formales y régimen sancionador
3. Observaciones al Proyecto del Ley del IDSD
 - 3.1. Servicios de publicidad *online* dirigida a los usuarios
 - 3.2. Servicios de intermediación *online*
 - 3.3. Servicios de transmisión de datos obtenidos *online*
 - 3.4. Operaciones intragrupo
 - 3.5. Dedución del IDSD en el IS o en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)
4. Comentario final



1. Contexto

La economía digital ha generado, a partir de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías, nuevos modelos de negocio y la transformación de muchos de los existentes, brindando numerosos beneficios a empresas y ciudadanos.

No obstante, el aumento de determinados tipos de actividades digitales ha venido adquiriendo cada vez más complejidad para los sistemas tributarios existentes puesto que, en algunos casos, las empresas no tributan en los países donde se genera el valor económico.

Tal como señala la exposición de motivos del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) presentado por el Gobierno, el nuevo gravamen se concibe como una solución ante la incapacidad de la normativa actual del impuesto sobre sociedades (IS) de gravar en España los ingresos derivados de los nuevos modelos de negocio digitales en los que la contribución de los usuarios españoles y el valor de los datos creados por ellos resultan esenciales. Dichos negocios son muchas veces desarrollados a distancia por empresas con escasa o nula presencia física en el territorio nacional que no tributan en España por los ingresos obtenidos de dichas actividades.

Esta problemática no es exclusiva de España, sino que preocupa a nivel global, habiéndose suscitado, desde hace tiempo, debates en distintas sedes internacionales, sin que, hasta la fecha, haya sido posible adoptar una solución global.

1.1. La OCDE

En el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G20 ha sido especialmente relevante, en los últimos tiempos, el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) y, más en concreto, su acción 1 sobre los retos de la economía digital. La solución planteada podría consistir en una revisión del concepto de establecimiento permanente (digital) que permitiera asignar la parte del beneficio obtenido por la empresa correspondiente al valor derivado de los datos y contribuciones de los usuarios al país del que emanan o en el que se encuentran esos datos y usuarios.

Los avances de la OCDE resultaron plasmados en su «Policy Note» (*Addressing the Tax Challenges of the Economy*) de 23 de enero de 2019, estructurada sobre dos pilares: el denominado «primer pilar», relacionado con la reasignación de los beneficios de las empresas digitalizadas, y el «segundo pilar», relativo a la reforma general de la fiscalidad internacional de las empresas.

La OCDE ha avanzado en esta materia significativamente en los últimos meses y trabaja en la actualidad con la intención de que, a finales de 2020, se pueda acordar una solución global en el marco del G20.

1.2. La Unión Europea

La Unión Europea (UE) se ha implicado estrechamente en estos trabajos de la OCDE, que en 2019 fueron considerados de máxima prioridad por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), estableciendo equipos de trabajo para la evaluación de las propuestas de la OCDE desde diferentes perspectivas y celebrando debates internos preparatorios a escala de la Unión sobre las implicaciones de dichas propuestas y su compatibilidad con la legislación comunitaria.

No obstante, mientras se sucedían estos avances a escala de la OCDE y se esperaba la consecución de una solución global, cuya adopción se antojaba complicada y larga en el tiempo debido a la gran complejidad del problema, a nivel de la UE, muchos Estados miembros mostraron su interés en la adopción de medidas temporales a escala comunitaria, tales como el establecimiento de un impuesto provisional que mitigara el problema hasta la adopción de la solución definitiva a nivel de la UE y OCDE.

La Comisión Europea respondió a este llamamiento con la presentación, en fecha 21 de marzo de 2018, de la Propuesta de Directiva del Impuesto sobre Servicios Digitales, con la pretensión de regular la tributación, de forma armonizada a nivel del UE, de los ingresos derivados de tres tipos de servicios digitales en los que el usuario tiene una participación esencial: a) la publicidad dirigida, b) la intermediación *online* y c) la transmisión de datos obtenidos *online*. La intención inicial de la Comisión era que este impuesto provisional europeo resultara de aplicación en 2020 y se derogara cuando se alcanzara la solución definitiva a nivel mundial (OCDE), con la reforma coordinada a nivel global de las normas de tributación en el IS de dichos servicios.

La medida provisional propuesta por la Comisión Europea fue estudiada en distintas reuniones celebradas desde entonces por el ECOFIN, resultando imposible su aprobación por falta de consenso entre los Ministerios de Hacienda de los socios comunitarios. A pesar del amplio respaldo del que gozaba el texto entre un gran número de Estados miembros, el debate reveló que algunas delegaciones mantenían reservas sobre aspectos concretos de la propuesta y otras, incluso, plantearon objeciones más importantes. De este modo, en

marzo de 2019, el Consejo de la Unión decidió partir de un nuevo texto transaccional en el que se limitaba el ámbito de aplicación del impuesto a los servicios de publicidad digital.

A la vista de las discrepancias entre algunos Estados miembros sobre la solución provisional comunitaria y constatados los avances en el seno de la OCDE para la solución definitiva, cuya agenda contemplaba a inicios de este año, como se ha indicado, un informe final al término de 2020, los ministros de Hacienda de los Estados miembros convinieron, en la reunión del ECOFIN del 21 de enero de 2020, que la mejor manera de avanzar era buscar la solución duradera mundial en el seno de la OCDE, para evitar la fragmentación y las medidas unilaterales, dejando en el aire, al menos por el momento, la implantación del impuesto provisional europeo.

1.3. España

A lo largo de este tiempo, España, aunque considera que la estrategia óptima para abordar el reto consistía en encontrar una solución definitiva a nivel mundial en el seno de la OCDE, emprendió en 2018 el camino para adoptar una solución provisional unilateral, siguiendo la senda iniciada por otros países de nuestro entorno, como Francia, Italia, Alemania o Reino Unido. De este modo, a finales de octubre de dicho año, el ejecutivo español presentó el Anteproyecto de Ley del IDSD español. Tres meses más tarde, tras evacuarse el correspondiente trámite de observaciones, el Consejo de Ministros de 18 de enero de 2019 aprobó la remisión del Proyecto de Ley al Congreso de los Diputados para su tramitación con la intención de aprobarlo para 2019.

Según señalaba la exposición de motivos de aquel Proyecto de Ley, la demora en la adopción de una normativa consensuada a nivel internacional –ya sea a nivel mundial (OCDE) o de la UE– justificaba tal acción. No obstante, el IDSD español –que era una réplica de la propuesta comunitaria de 2018 una vez adaptados los umbrales de los sujetos pasivos y con algún otro matiz diferenciador– fue presentado entonces por la Administración española como el primero de la UE que se adaptaba a la estructura prevista para el futuro impuesto provisional comunitario, indicando que se adecuaría a la regulación de dicho impuesto tan pronto como fuera aprobado. Igualmente, y en coherencia con los argumentos expuestos, España procedería a la derogación de su impuesto tan pronto como se hubiera alcanzado a nivel mundial una solución duradera. Así lo reconocía la disposición final cuarta del Anteproyecto de Ley.

Sin embargo, la convocatoria anticipada de elecciones y la escasa duración de la siguiente legislatura (la XIII) impidió que se completara la tramitación de la norma, haciendo decaer el Proyecto de Ley.

El inicio de la actual XIV legislatura el pasado día 3 de diciembre de 2019 y la formación del Gobierno en plenas funciones desde el mes de enero de 2020 han posibilitado el relanzamiento del proyecto de implantación del impuesto en España. El texto recupera en su integridad el Proyecto presentado por el Gobierno en enero del año pasado, gravando, por

tanto, los mismos tres hechos imponible que presentaba la Propuesta de la UE de marzo de 2018. De este modo, el Consejo de Ministros del pasado 18 de febrero aprobó la remisión de nuevo al Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley del IDSD. Si el Gobierno recaba los apoyos parlamentarios suficientes, se estima que el proceso de aprobación parlamentaria podría durar entre tres y seis meses, estando la entrada en vigor de la ley prevista a los tres meses de su publicación en el BOE.

No obstante, el contexto geopolítico marcado por las tensiones comerciales y económicas a nivel global ha llevado al Gobierno a proponer que, de manera excepcional, este primer año el pago del impuesto se efectúe a finales de 2020 en vez de forma trimestral. Según el Ministerio de Hacienda, «esta medida pretende dar un mayor margen a las negociaciones a nivel internacional, con idea de llegar a un consenso global en los próximos meses». Recordemos que pocos países han dado el paso de aprobar este impuesto y quizá el caso más mediático de los países de nuestro entorno ha sido el de Francia, que ha retrasado su aplicación hasta finales de este año por la advertencia de EE. UU. de establecer aranceles sobre alguno de sus productos estrella como consecuencia de los efectos que el impuesto galo tendría para importantes empresas norteamericanas.

Además, aparte de la controversia suscitada sobre la oportunidad de la adopción de esta medida provisional unilateral en el marco de la posición comunitaria actual y los avances que se están produciendo en el seno de la OCDE para el establecimiento de una solución definitiva, la configuración del IDSD propuesta plantea numerosas dificultades técnicas, algunas de las cuales ya fueron advertidas por diversos Estados miembros, que sustentaron su rechazo a la versión comunitaria del impuesto.

A estas consideraciones, deben añadirse los últimos acontecimientos generados por la crisis sanitaria, que podrán cambiar la perspectiva sobre el IDSD, sobre todo, a la vista de las consecuencias económicas de dicha crisis y el papel de absoluta relevancia adquirido en esta situación por las empresas de servicios digitales, que pueden librarse del impacto negativo, que, sin duda, van a sufrir otros sectores tradicionales de la economía, si no aumentan sus beneficios.

A continuación, se realiza una descripción de los elementos más relevantes del impuesto y se analizan algunos de sus aspectos más controvertidos.

2. Descripción del IDSD

El IDSD, definido en el Proyecto de Ley como un impuesto de carácter indirecto, grava determinados servicios digitales en los que los usuarios situados en el territorio español contribuyen de forma significativa al proceso de creación de valor.

Nótese que la vocación con la que nace el impuesto no es gravar todos los servicios digitales, sino aquellos servicios en los que la intervención (participación) del usuario situado

en España es esencial para la creación del valor de la empresa que presta los servicios y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios. Es decir, los servicios contemplados por el IDSD son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios.

Un ejemplo de este tipo de servicios digitales es el caso de los buscadores de internet (motores de búsqueda de internet), que captan los datos del usuario –internauta–, una vez que este ha dado su consentimiento, y que, posteriormente, ceden dichos datos a terceros o incluyen publicidad específicamente dirigida al usuario con base en dichos datos (por ejemplo, en función de las búsquedas anteriores realizadas por el usuario).

2.1. Hecho imponible

El nuevo impuesto grava las siguientes prestaciones de servicios:

- a) Publicidad dirigida: la inclusión, en una interfaz digital (programa, sitio web o aplicación que permita la comunicación *online*), de publicidad dirigida a los usuarios de la interfaz.
- b) Intermediación *online*: la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios a) localizar a otros usuarios e interactuar con ellos o b) facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.
- c) Transmisión de datos obtenidos *online*: la transmisión, incluida la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

Nótese que respecto del primer supuesto (publicidad dirigida), la norma aclara que, en los supuestos en que 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. De este modo, la norma persigue evitar los posibles efectos en cadena o la doble imposición de los mismos ingresos (se entiende que una parte de los ingresos obtenidos por la entidad que incluye la publicidad de un cliente se pagará al propietario de la interfaz digital en la que vaya a aparecer el anuncio publicitario, a cambio del alquiler de espacio digital en esa interfaz).

2.2. No sujeción

Siguiendo la finalidad del impuesto –servicios en los que la participación del usuario en la actividad digital constituye la contribución esencial para la empresa y gracias a la cual puede

obtener los ingresos-, la normativa propuesta excluye del ámbito de aplicación del IDSD las ventas de bienes o servicios contratados *online* a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (que puede implicar lo que comúnmente se denomina «comercio electrónico»), ya que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación. Por el mismo motivo, quedan también excluidas del IDSD las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación *online*.

Asimismo, quedan excluidos los servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago. Tal como se explicaba en la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva en la que se basa el texto propuesto por el Gobierno, algunos proveedores de contenidos digitales a través de una interfaz digital pueden autorizar cierta forma de interacción entre los destinatarios de dichos contenidos y, por lo tanto, podrían considerarse comprendidos dentro de la definición de interfaces digitales multifacéticas que prestan servicios de intermediación. Sin embargo, en tales circunstancias, se entiende que la interacción entre usuarios sigue siendo accesorio respecto del suministro de contenidos digitales, en el que el único o principal objeto del usuario es recibir los contenidos digitales de la entidad que pone a disposición la interfaz digital (por ejemplo, la entrega de un videojuego por una entidad a un usuario mediante una interfaz digital constituirá un suministro de contenidos digitales por parte de dicha entidad que queda fuera del ámbito de aplicación del IDSD, independientemente de que el usuario en cuestión pueda jugar con otros usuarios y, por tanto, se permita cierta forma de interacción entre ellos). Lo mismo ocurre con los servicios de comunicación y de pago, en los que la creación de valor reside en el desarrollo y la venta de programas que permiten que la interacción tenga lugar y que está menos vinculada a la participación del usuario.

El suministro de contenidos digitales por una entidad a los usuarios a través de una interfaz digital excluido del ámbito de aplicación del IDSD debe distinguirse de la puesta a disposición de una interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios, o la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios. Precisamente estos últimos servicios constituyen un servicio de intermediación por parte de la entidad que pone a disposición la interfaz digital multifacética que entra dentro del ámbito de aplicación del IDSD, independientemente de la naturaleza de la operación subyacente. De ahí que la redacción de la norma haga hincapié en que el suministro de contenidos digitales excluido del ámbito de aplicación del IDSD debe ser realizado por la entidad que pone a disposición la interfaz digital a través de la cual se suministran los contenidos digitales, y no por los usuarios de dicha interfaz a otros usuarios.

La normativa propuesta excluye igualmente del ámbito de aplicación del IDSD las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas, así como

las prestaciones de servicios de transmisión de datos realizadas por dichas entidades. Las interfaces digitales multifacéticas que permiten a los usuarios recibir o estar informados de la existencia de servicios de ejecución de órdenes, servicios de inversión o servicios de análisis de la inversión, como los facilitados por las entidades mencionadas anteriormente, a menudo implican la interacción del usuario. No obstante, como se explicaba en la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva que sirve de base al Proyecto de Ley, el usuario no desempeña un papel central en la creación de valor para la entidad que pone a disposición una interfaz digital de este tipo. El valor reside en cambio en la capacidad de dicha entidad para reunir a compradores y vendedores de productos financieros bajo unas condiciones específicas y distintivas que de otro modo no se producirían (en comparación, por ejemplo, con las operaciones concluidas al margen de dichas interfaces directamente entre las contrapartes). El servicio de este tipo de interfaces va más allá de la mera facilitación de las operaciones financieras entre los usuarios de la interfaz. En concreto, los servicios regulados que están excluidos del ámbito de aplicación del IDSD tienen por objeto proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras, determinando las condiciones específicas en las que pueden llevarse a cabo tales operaciones para garantizar elementos como la calidad de ejecución de las operaciones, el nivel de transparencia en el mercado y un trato equitativo de los inversores.

Por último, quedan también excluidas del IDSD las prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSD cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 %. Este supuesto de no sujeción, que ya preveía la Propuesta de Directiva de la Comisión de 2018, no se había contemplado inicialmente en el Anteproyecto de Ley presentado por el Gobierno en otoño de ese año, pero, atendiendo las observaciones realizadas por los interesados durante el trámite de audiencia, sí fue finalmente incorporado en el Proyecto de Ley de enero de 2019 y ha quedado igualmente contemplado en el Proyecto de Ley que ahora se comenta.

2.3. Sujetos pasivos. Umbrales de aplicación

Serán sujetos pasivos del IDSD las empresas que, al inicio del periodo de liquidación, superen los dos siguientes umbrales: a) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros y b) que el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios situados en territorio español), correspondientes al año natural anterior supere 3 millones de euros.

El primer umbral persigue limitar la aplicación del IDSD a las empresas de gran envergadura, que son aquellas capaces de prestar servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios, y que se apoyan, en gran medida, en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado.

El segundo umbral pretende acotar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa en España en relación con los tipos de servicios digitales gravados.

Se establecen, no obstante, normas especiales para las entidades que pertenezcan a un grupo. Así, a fin de determinar si una entidad rebasa los umbrales y, por tanto, tiene la consideración de sujeto pasivo, los umbrales deben aplicarse en relación con los importes aplicables a todo el grupo. En caso de que el grupo supere dichos umbrales, 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 del importe de los ingresos derivados de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto obtenidos en España que les correspondan.

Nótese que, precisamente por la finalidad que persigue el nuevo gravamen, una empresa que supere los dos umbrales mencionados anteriormente se considerará sujeto pasivo independientemente de que se halle o no establecida en España.

2.4. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales

Dado que el IDSD pretende gravar aquellos servicios digitales cuyo valor radica en la intervención (participación) del usuario situado en España –este es precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen–, el Proyecto de Ley establece que solo quedan sujetas al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas con España, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en nuestro territorio.

Este enfoque responde al razonamiento de que es la participación del usuario en las actividades digitales de una empresa la que genera el valor para esta última, lo que puede no entrañar necesariamente un pago por parte del usuario (por ejemplo, en el caso de las personas que ven publicidad en una interfaz digital); o lo que puede implicar el pago por parte de algunos usuarios exclusivamente (por ejemplo, en el caso de las interfaces digitales multifacéticas en que solo determinados usuarios han de pagar por acceder a la interfaz, mientras que el resto disfruta de acceso gratuito). Por lo tanto, el IDSD se devengará en España cuando el usuario esté en nuestro país, independientemente de que haya contribuido o no pecuniariamente a la generación de los ingresos de la empresa.

A efectos de considerar a los usuarios como situados en el territorio de aplicación del impuesto se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales gravados, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios, localizados a su vez, en general, a partir de las direcciones de protocolo de internet (IP) de los mismos salvo que se utilicen otros medios de prueba, en particular, otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos.

De este modo, en los casos de publicidad dirigida, se tiene en cuenta el número de veces que un anuncio publicitario aparece en el dispositivo del usuario durante el periodo impositivo en España.

Por lo que respecta a la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas en los casos en que conllevan la facilitación de operaciones –entregas de bienes o prestaciones de servicios– subyacentes, la atribución a España de los ingresos imposables se lleva a cabo basándose en el número de usuarios que concluyen tal operación durante el periodo impositivo utilizando un dispositivo en nuestro país. Sin embargo, si el servicio de intermediación no conlleva la facilitación de operaciones subyacentes, a efectos de la atribución a España de los ingresos imposables, se tiene en cuenta el número de usuarios que durante el periodo impositivo sean titulares de una cuenta que permite acceder a la interfaz que se haya abierto utilizando un dispositivo en nuestro país, independientemente de que la apertura haya tenido lugar durante ese ejercicio fiscal o en otro anterior.

Por lo que se refiere a la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios, la atribución de los ingresos imposables a España tiene en cuenta el número de usuarios que han generado los datos transmitidos en el periodo impositivo como consecuencia de la utilización de un dispositivo en nuestro país.

Como puede observarse, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales, no se tendrá en cuenta ni el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente en los casos de servicios de intermediación en línea cuando exista, ni el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

2.5. Base imponible

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el impuesto sobre el valor añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (España) durante el periodo de liquidación.

A efectos del cálculo de la base imponible, se establecen unas reglas para poder 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, de acuerdo con las reglas de localización de cada uno de los hechos imposables descritas en el apartado anterior.

Asimismo, la norma aclara que, en las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.

Por último, el texto propuesto prevé que, si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente

aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su posterior regularización cuando dicho importe fuera conocido.

2.6. Tipo de gravamen y liquidación

El tipo impositivo que se aplicará será del 3 %, en línea con la propuesta de la Comisión Europea de 2018. El devengo se producirá por cada prestación de servicios gravada y el periodo de liquidación será trimestral.

2.7. Obligaciones formales y régimen sancionador

La regulación propuesta prevé una serie de obligaciones formales, entre las que destaca, por un lado, la llevanza de unos registros específicos de las operaciones gravadas, cuyo detalle se relega al desarrollo reglamentario, y, por otro, el establecimiento de sistemas que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

Precisamente para el caso del incumplimiento de esta última obligación, la norma dispone de un régimen sancionador propio consistente en multa pecuniaria del 0,5 % del importe neto de la cifra de negocios 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.

El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de la infracción podrá ser objeto de reducción en un 25 % en caso de que su ingreso se realice dentro del plazo otorgado al efecto y que no se interponga recurso o reclamación contra la sanción, conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Observaciones al Proyecto de Ley del IDSD

Como sabemos, la creación de valor por parte del usuario del servicio digital constituye el pilar fundamental sobre el que se justifica el IDSD. Sin embargo, con la actual redacción del Proyecto, el perímetro de delimitación de los servicios sujetos al impuesto podría quedar difuso en algunos supuestos, abriendo la puerta al gravamen de otras actividades u operativas empresariales en las que tal creación del valor por parte de los usuarios de la interfaz no resulta, al menos, tan determinante.

3.1. Servicios de publicidad *online* dirigida a los usuarios

El Proyecto de Ley incluye, dentro la definición de publicidad dirigida, una presunción *juris tantum* que no constaba en la Propuesta de Directiva europea: se considerará que

toda la publicidad es «publicidad dirigida», salvo prueba en contrario. Dicha definición de publicidad *online* genérica y amplia podría convertir el IDSD en la práctica en un impuesto general sobre la publicidad *online*.

La definición de publicidad dirigida contenida en la Propuesta de Directiva, en la que se basa el Proyecto de Ley, tenía un sentido amplio en consonancia con los distintos modelos de negocio que pretendía gravar, pero la presunción incluida en la norma española podría extender el concepto de la publicidad dirigida a supuestos en los que la publicidad no ha sido personalizada a un usuario destinatario determinado de conformidad con la información recibida de su conducta activa *online*.

La regulación propuesta no aclara si los servicios de publicidad dirigida gravados por el impuesto requieren o no que el usuario facilite información de forma activa. El espíritu del impuesto parecería requerir la participación del usuario con una acción expresa, de manera que los datos utilizados para personalizar la publicidad provengan de la acción clara del usurario y no limitada a un mero consentimiento de compartir información.

Sin embargo, con la redacción dada, parece que el impuesto gravaría toda publicidad personalizada en función de los datos recolectados directamente por la compañía, incluso en los casos de participación pasiva del usuario, por ejemplo, a través de *cookies*. Esta última situación podría darse, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que la empresa ha decidido, simplemente por razones comerciales, incluir en su página web el catálogo que entrega físicamente a sus clientes en tienda, como ocurre con algunas cadenas de distribución de alimentación.

3.2. Servicios de intermediación *online*

Como se ha indicado, el Proyecto de Ley excluye de tributación «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».

Esta circunstancia podría tener impacto en determinados sectores, en los que las ventas *online* se configuran como un canal adicional de ventas al de las tiendas físicas. Si el canal *online* es operado por un tercero, que encaje dentro del concepto de intermediario, su actividad podría quedar sujeta al IDSD dentro del supuesto de intermediación *online*. Este podría ser el caso de las empresas que venden sus bienes o prestan sus servicios a través de las plataformas de grandes empresas, convirtiéndose el impuesto en un coste adicional para las primeras.

Además, el del concepto de intermediario podría generar problemas de interpretación. El texto propuesto incluye solo una limitada referencia en la exposición de motivos que señala que «a fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta

propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación».

3.3. Servicios de transmisión de datos obtenidos *online*

Como se ha indicado, el IDSD grava la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

En paralelo a los negocios digitales objeto del impuesto, cuyo valor procede casi exclusivamente de la captación y monetización de datos, hay otros negocios –tradicionales en su mayoría– que se están sumando a las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías de la comunicación, en los que la delimitación de los datos capturados digitalmente frente a los capturados de forma física puede resultar difícil.

Este podría ser el caso de aquellos negocios en los que los datos son obtenidos de los clientes físicamente y después se incluyen en las bases de datos digitales del negocio (sector del comercio minorista, por ejemplo) o, al revés, son facilitados por los clientes en una interfaz digital inicialmente y después son completados físicamente cuando acuden al establecimiento (por ejemplo, en el sector de la hostelería).

En estos casos, algunos negocios podrían verse abocados a establecer sistemas que permitan la diferenciación de los datos obtenidos de forma digital y física con su correspondiente carga adicional de adaptación tecnológica y administrativa.

3.4. Operaciones intragrupo

Una de las modificaciones más sustanciales operadas en el Proyecto de Ley que el Gobierno presentó en 2019 respecto de su Anteproyecto de octubre de 2018, y que mantiene el texto propuesto ahora en 2020, consistió en la inclusión de un nuevo supuesto de no sujeción para las prestaciones de servicios digitales realizadas entre entidades que formen parte de un grupo. Dicha modificación fue insistentemente solicitada por los interesados en la fase de observaciones al Anteproyecto de 2018.

Ahora bien, este supuesto de no sujeción no comprende todas las transacciones intragrupo (como ocurría, por ejemplo, en el borrador de la Directiva europea), ya que solo afecta a aquellas realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 %; por lo que, en los casos en los que intervenga en la cadena alguna entidad del grupo que no cumpla dicho porcentaje, el supuesto de no sujeción no resultará de aplicación.

Esta circunstancia podría generar situaciones de doble imposición, a pesar de que no exista una creación de valor derivada de la contribución de los usuarios en dichas operaciones intragrupo, por ejemplo, en aquellos casos en los que los datos de los clientes son recopilados de forma centralizada por una entidad del grupo y posteriormente cedidos a otras entidades del grupo para su aplicación interna.

3.5. Deducción del IDSD en el IS o en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)

El texto de la Propuesta de Directiva sobre la que se apoya el Proyecto de Ley establecía que:

[...] con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.

Nótese que, en la Propuesta de Directiva, el gravamen responde a las siglas ISD (impuesto sobre servicios digitales).

Sin embargo, el Proyecto de Ley no recoge ninguna referencia al establecimiento de ningún mecanismo para evitar la doble imposición ni a efectos del IS ni del IRNR, circunstancia que podría colocar a las empresas que tributan por dichos impuestos en España en una posición de desventaja.

4. Comentario final

Los continuos debates, tanto en el seno de la OCDE como de la UE, y los avances en las medidas unilaterales seguidas por diversos países, algunos de nuestro entorno más cercano, evidencian la necesidad de acometer una reforma fiscal que permita gravar en cada estado los ingresos obtenidos de los servicios digitales que actualmente escapan a su normativa fiscal.

Dichas discusiones, que en ocasiones se desarrollan bajo las presiones de algunos países para aprobar una respuesta que surta efecto inmediato, están poniendo de manifiesto las posiciones contrapuestas sobre la conveniencia del establecimiento de un impuesto provisional sobre los servicios digitales, como el que se propone en el Proyecto de Ley, previo a la adopción de una solución definitiva acordada a escala multilateral (OCDE)

a nivel del IS, sobre la que sí existe consenso internacional como mejor estrategia para abordar el problema.

En este sentido, como se ha comentado, el Gobierno de España, que ha manifestado su apuesta por lograr un consenso a nivel internacional en el marco de la OCDE y el G20 para lograr la solución definitiva, considera que, sin dejar de buscar ese consenso global, debe avanzar a nivel nacional en esta figura impositiva provisional con el compromiso de que, una vez alcanzado el acuerdo internacional, España adaptará su legislación a la misma.

Como se ha tenido ocasión de exponer, el proyecto del impuesto español se basa en la propuesta del impuesto europeo de 2018, que, a su vez, también se configuraba como una medida provisional a nivel de la Unión hasta la implementación de la solución duradera global (OCDE) en el marco del IS. Sin embargo, como hemos comentado, dicho texto, al no recibir el respaldo de algunos Estados miembros, fue superado por un nuevo texto transaccional en marzo de 2019, que limitaba el ámbito de aplicación del impuesto europeo a los servicios de publicidad digital; renunciando, por tanto, a gravar los servicios de intermediación *online* y transmisión de datos obtenidos *online* que contemplaba la Propuesta de Directiva de 2018. Este último es el modelo de impuesto que han adoptado algunos de los países que han optado recientemente también por impulsar una medida unilateral.

No obstante, tampoco parece que dicha nueva solución comunitaria propuesta en 2019, mucho más limitada que la propuesta de 2018 sobre la que se apoya el impuesto español, vaya a prosperar, por lo menos de momento, de acuerdo con lo acordado por el ECOFIN a principios de 2020, donde los Estados miembros convinieron avanzar en la búsqueda de la solución duradera mundial en el seno de la OCDE, evitando progresar actualmente en el impuesto sobre servicios digitales europeo y en la senda de las medidas unilaterales nacionales, aún más, a la vista de los avances en el seno de la OCDE para la adopción de la solución definitiva, cuya agenda contempla un informe final al término de 2020.

Estos avances motivan, precisamente, la decisión del Gobierno de proponer, de manera excepcional este primer año, el pago del impuesto a finales de 2020 en vez de forma trimestral. El objetivo del ejecutivo español es dar margen a las negociaciones a nivel internacional. A dicha circunstancia habría que sumar el actual contexto geopolítico marcado por las tensiones comerciales y económicas a nivel global, que han llevado a algunos países a retrasar la aprobación del impuesto o, incluso, posponer su aplicación como en el caso de Francia.

Además, la configuración del impuesto plantea numerosas dificultades y aspectos controvertidos que podrían generar efectos no deseados. Este sería el caso, por ejemplo, de la delimitación del hecho imponible, que hemos tenido la ocasión de analizar, que podría llevar a gravar ciertos servicios digitales que pueden existir actualmente en los que la participación del usuario no es esencial en el proceso de creación del valor del negocio o, incluso, como consecuencia de determinadas estructuras de negocio u operativas de los grupos empresariales. La base imponible del impuesto o el devengo también generan dudas.



Con todo ello, el control de las operaciones gravadas y la determinación del tributo a ingresar podría suponer un coste elevado para los sujetos pasivos. Asimismo, la Administración tributaria se enfrentaría también a un gran reto para el control de la correcta aplicación del impuesto, más complejo, aún si cabe, en el caso de los sujetos pasivos no residentes en nuestro país, nexo que justifica precisamente el gravamen.

Debe igualmente tenerse presente que, sin un sistema de tributación mínimamente armonizado a nivel de la UE o de la OCDE, y sin mecanismos para evitar la doble imposición con el IS, una medida unilateral como la que se propone podría afectar más a los sujetos pasivos españoles.

Desde luego, como se ha visto, la tributación de los servicios digitales supone un gran reto para todos los estados y, en particular, para sus autoridades tributarias, que debe ser afrontado. Un desafío sobre el que tal vez cambie la perspectiva a la luz de los últimos acontecimientos generados por la crisis sanitaria, en la que las comunicaciones *online* y los servicios digitales han adquirido una relevancia aun mayor ante las restricciones de movilidad impuestas por las autoridades, generando beneficios extra para las empresas digitales en un contexto de crisis económica con un importante impacto negativo para los sectores tradicionales de la economía. Habrá que ver si la introducción de una medida unilateral como la propuesta por nuestro ejecutivo genera los efectos deseados en un entorno en el que en el ámbito comunitario e internacional todavía se debaten cuestiones técnicas fundamentales sobre el modelo de tributación a aplicar a los servicios digitales.