



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, ICADE

ANÁLISIS DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD) EN ESPAÑA

Clave: 201608205

RESUMEN

La irrupción de la economía digital y el desarrollo de las Tecnologías de la Información han dado lugar a un nuevo paradigma económico en el que los actuales modelos de negocio desligados de la presencia física entran en conflicto con las normas tributarias tradicionales. Esta situación ha llevado a diversas instituciones, entre las que se encuentran la OCDE y la Unión Europea, a iniciar un marco de discusión con el objetivo de dar una respuesta unificada a estos desafíos. En esta línea, la falta de consenso y la imposibilidad de encontrar una solución multilateral con rapidez ha llevado a diversos países a introducir medidas unilaterales. El objetivo último de este trabajo será estudiar exhaustivamente la medida introducida por España, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, para poder juzgar así su adecuación, su efectividad y el grado de cumplimiento de los objetivos que persigue. Con todo ello, se espera presentar un análisis completo de la actualidad internacional en lo que respecta a la tributación de la economía digital.

Palabras clave: Economía digital, OCDE, plan BEPS, IDSD, Establecimiento Permanente, Presencia Significativa.

ABSTRACT

The emergence of the digital economy and the development of Information and Communication Technologies have led to a new economic paradigm in which current business models detached from physical presence clash with traditional tax rules. This situation has led multiple institutions, including the OECD and the European Union, to open up a framework for discussion, aiming to provide a unified response to these challenges. The lack of consensus and the inability to find a multilateral solution quickly resulted in some countries introducing unilateral measures. The ultimate objective of this paper will be to thoroughly analyze the Spanish Digital Service Tax in order to be able to judge its adequacy, its effectiveness and the degree of fulfilment of the objectives it pursues. In doing so, it is expected to present a comprehensive analysis of the current international reality regarding the taxation of the digital economy.

Key words: Digital Economy, OECD, BEPS, DST, Permanent Establishment, PE, Significant Economic Presence.

Índice de Figuras.

<i>Ilustración 1. DSTs en Europa.....</i>	18
<i>Tabla 1. Comparación de DSTs en Europa</i>	19
<i>Tabla 2. Tributación GAFA en España.....</i>	22

ÍNDICE

1. Introducción.....	5
2. La economía digital.....	7
3. La Fiscalidad de la economía digital: Retos y soluciones existentes.....	10
3.1. La OCDE y el Plan de Acción BEPS.....	11
3.2. La fiscalidad digital y las propuestas en la Unión Europea	16
4. Los diferentes DSTs en Europa.....	18
5. El impuesto sobre determinados servicios digitales en España.....	22
5.1. Análisis del impuesto español.....	24
5.1.1. Naturaleza del impuesto.....	24
5.1.2. Hecho imponible.....	26
5.1.3. Lugar de realización del hecho imponible.....	30
5.1.4. Contribuyentes	33
5.1.5. Devengo y base imponible.....	36
5.1.6. Tipo impositivo y cuota íntegra	40
5.1.7. Obligaciones formales	40
5.1.8. Gestión del impuesto.....	43
5.1.9. Infracciones y sanciones.....	43
5.1.10. Orden Jurisdiccional.....	44
5.1.11. Conclusiones del análisis del IDSD español.....	44
6. Análisis del impacto socioeconómico del impuesto.....	45
7. Alternativas al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	49
8. Conclusiones.....	51
9. Bibliografía	54

1. Introducción

La incorporación ya consolidada a nuestras vidas de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) desde finales del siglo XX ha dado paso a cambios radicales en aspectos económicos y empresariales, revolucionando por completo el modo en el que se llevan a cabo las actividades económicas en todo el planeta. Tal ha sido este impacto, que ha dado lugar a la aparición de un nuevo término: la economía digital. Pese a que no existe una definición ampliamente aceptada que acote el mismo, a grandes rasgos se utiliza para referirse a todos los ámbitos o sectores de la economía que se han visto afectados por las nuevas tecnologías (FMI, 2018).

El desarrollo de la globalización y la irrupción de la economía digital han simplificado y favorecido el aumento de las conexiones entre individuos, bienes y servicios, así como la integración de mercados y la aparición de nuevos modelos de negocio. Modelos de negocio innovadores, que presentan nuevas formas de generar ganancias y crear valor, en los que cada vez toma menos importancia la presencia física. Estas características hacen que se entre en un conflicto inevitable con las normas fiscales tradicionales, que se establecieron teniendo en cuenta modelos de negocio antiguos centrados en la presencia física. Esta situación, por tanto, deriva en el desafío latente que supone la tributación de las empresas tecnológicas. Ante este escenario, se abrieron camino numerosas propuestas legislativas en todo el mundo, siendo uno de los ejemplos más claros de las mismas la aplicación de un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante IDSD, o DST refiriéndose a *Digital Service Tax* en inglés), como en el caso de España. Podemos adelantar que se trata de un tributo que busca gravar los ingresos procedentes de algunos servicios digitales específicos, que en la mayoría de los casos serán la publicidad en línea, los servicios de intermediación en línea y la transmisión de datos.

Teniendo en consideración lo expuesto, el objetivo de este trabajo será estudiar el marco jurídico internacional que ha dado lugar a la propuesta española para afrontar el desafío referente a la tributación de la economía digital, así como analizar dicha propuesta en profundidad, incluyendo cualquier potencial impacto de las medidas adoptadas. Para ello, se realizará una síntesis de las medidas, planes de acción y declaraciones de

intenciones manifestadas hasta la fecha en los distintos niveles en relación a los desafíos de la tributación de la economía digital, ya que el impuesto español no es ni mucho menos el único de este estilo presente a nivel mundial, sino que surge a raíz de diferentes propuestas en un marco mucho más amplio y global.

Las primeras proposiciones se originan en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) donde surge un Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, más conocido por sus siglas en inglés BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Este Plan de Acción nace con el objetivo principal de que las ganancias obtenidas se tributen en aquel país donde se haya prestado el servicio o creado valor. A raíz de esto, encontramos una fuerte relación entre el tema a tratar en este trabajo y la primera Acción de las quince previstas por el plan: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales (OCDE, 2015a)

Pero el tema en cuestión no ha sido únicamente abordado a escala global desde la OCDE, sino que es un debate que está siendo abordado también a nivel Europeo desde hace varios años. En diciembre de 2017 el Consejo de la Unión Europea adoptó conclusiones sobre “los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital”. En ellas se recordaba la necesidad de hacer hincapié en la consecución de un sistema tributario eficaz y justo adaptado a la era digital y la importancia de que las empresas paguen la cantidad de impuestos que en justicia les corresponda. Del mismo modo se confiaba en la efectividad de los puntos del proyecto BEPS y se animaba a los países a aplicarlos de manera continuada y cuando proceda, a escala de la UE (Consejo de la Unión Europea, 2017).

A estas conclusiones reconociendo los desafíos venideros, le siguieron sendas Propuestas de Directiva del Consejo de la Unión Europea, relacionadas con la posibilidad de gravar a una empresa aún sin que esta tuviese presencia física en el país que impondrá el impuesto y con la aplicación de un impuesto a determinados servicios digitales en la Unión Europea. Las propuestas llegaron al Parlamento Europeo, pero a día de hoy no se ha aprobado ninguna decisión al respecto, debido a que se requiere unanimidad en el Consejo de la Unión Europea, requisito con el que aún no se cuenta.

Ante esta situación de bloqueo, supuestamente temporal pero sin perspectivas claras de desahogo, son varios los países que han optado por actuar de forma unilateral, a la espera de una respuesta a nivel europeo o de la OCDE. Entre los países que ya han adoptado esta vía, encontramos a Francia, Italia o Reino Unido. Todos ellos cuentan ya con un impuesto sobre servicios digitales similar al que acaba de introducir España. Sin embargo, no se trata de un impuesto armonizado, pues cuentan con importantes diferencias en ciertos aspectos.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, a lo largo del trabajo se expondrá lo que entendemos por economía digital y los principales desafíos fiscales derivados de la misma. A continuación, se explicará el marco de discusión existente sobre las propuestas que ya están encima de la mesa a nivel de la OCDE y de la Unión Europea previamente mencionadas, para después poner el foco sobre el principal elemento a analizar a lo largo del trabajo: el IDSD español. Se analizará a fondo el impuesto español, se estudiará el impacto socioeconómico del impuesto, la respuesta de empresas y consumidores ante el mismo, así como su posible incidencia en los indicadores socioeconómicos del país. Finalmente, se contemplarán medidas alternativas al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales como solución al problema de la tributación de la economía digital.

2. La economía digital.

Para abordar de forma efectiva el tema de la fiscalidad de la economía digital, qué menos que definir o clarificar a qué nos referimos cuando utilizamos el término. Un concepto que encontramos en boca de todo el mundo pero que a día de hoy sigue sin contar con una definición única.

El término de economía digital se le atribuye originalmente a Don Tapscott (1996) en su libro *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. Sin embargo, pese a ser el primero en acuñar el término, no aporta una clara definición del mismo. Lo que hace Tapscott es relacionar la economía digital no tanto con el desarrollo de nuevas tecnologías como tal, sino con cómo estas tecnologías permiten aumentar las conexiones y la comunicación de los seres humanos facilitando la aparición de nuevas formas de desarrollo social y creación de riqueza. Tapscott se centraba en explicar que la economía digital es el resultado de cómo nuevas empresas y nuevas

tecnologías se complementan y habilitan entre ellas. Unos años más tarde Brynjolfsson y Kahin (2000) definirían la economía digital como “la transformación de todos los sectores de la economía a través de la digitalización de los datos”, poniendo el foco por tanto en las nuevas tecnologías como principales impulsores y habilitadores de dicho proceso. En 2001, Mesenbourg le da un enfoque más amplio mencionando los conceptos de infraestructura, empresas y comercio electrónico (*E-business infrastructure, e-business y e-commerce*) como elementos clave y caracterizadores de la economía digital. Conceptos que son incluidos ya en definiciones más recientes. Así en 2012, la OCDE en uno de sus primeros acercamientos a la cuestión, definía la economía digital como aquella comprendida por mercados basados en tecnologías digitales que facilitan el intercambio de bienes y servicios mediante el comercio electrónico y que son resultado del efecto transformador de las TI (Tecnologías de la Información) en las comunicaciones (OCDE, 2012). Una definición similar a las que dará en futuros documentos, siempre muy enfocadas a las nuevas tecnologías como medio fundamental habilitador de actividades. Por su parte, el G20 DETF (*Digital Economy Task Force*) (2016) proporcionó una definición más completa y específica, que se refería a la economía digital como un amplio rango de actividades económicas que utilizan información y conocimientos digitalizados como el principal factor de producción, las nuevas redes de información como un importante espacio de actividad y el uso de las TI como un impulsor clave del crecimiento de la productividad y de la optimización de la estructura económica.

Si analizamos las distintas definiciones aportadas a lo largo de estas últimas décadas, indudablemente nos topamos con las nuevas tecnologías como el elemento indispensable e incluso originario de la economía digital. Sin embargo, sorprende no encontrar apenas referencias a aquellos sectores encargados de producir dichas tecnologías como parte de la economía digital. Como norma general, las definiciones se basan bien en enfoques extensos que incluyen un rango amplio de actividades económicas en las que las TI han tenido cierto impacto, o bien en enfoques más específicos que centran su estudio en dar una mayor importancia a lo atribuible directamente a las TI, es decir, los datos, las redes, la computación y las telecomunicaciones. Parece claro que el enfoque más amplio es el comúnmente aceptado y considerado a la hora de hablar de economía digital.

Sin embargo, esto da lugar a un problema bastante claro, y es que la economía digital se ha ido entrelazando cada vez más con la economía tradicional, erosionando la frontera entre ambas. A medida que más bienes, servicios o procesos productivos se vuelven dependientes de las nuevas tecnologías, se da pie a ampliar aún más el paraguas que abarca la economía digital, dando paso a que la economía digital se convierta simplemente en la nueva economía.

Es a raíz de este problema que Bukht y Heeks (2017) apoyándose en el trabajo de Brennen y Kreiss (2014) diferencian entre la economía digital y la economía digitalizada. Para ello distinguen entre dos términos utilizados en inglés, que habitualmente se traducen al español bajo el mismo vocablo, que se utiliza indistintamente. Hablamos de “*digitisation*” entendido como la conversión de datos de su forma analógica o tradicional a forma digital; y “*digitalisation*”, referido a la aplicación de estos datos previamente digitalizados a los procesos organizacionales, económicos o sociales. Ambos conceptos podrían traducirse al español bajo el mismo término -digitalización-, pero es oportuno notar la diferencia que existe entre ambos. Por tanto, para Bukht y Heeks el enfoque más amplio mencionado anteriormente correspondería a lo que ellos llaman la economía digitalizada, sobre la que las TI han tenido una gran influencia. Aquí entrarían muchas de las actividades que se encuentran en la borrosa frontera mencionada también con anterioridad, como serían las nuevas y emergentes economías colaborativas o la *gig economy*. Actividades que se benefician del desarrollo y las ventajas aportadas por las nuevas tecnologías, pero que no merecen ser calificadas como pertenecientes a la economía digital. Por otro lado, la economía digital la definen como “la parte de la producción económica que deriva principal o exclusivamente de tecnologías digitales o de un modelo de negocio basado en bienes o servicios digitales”. De este modo, la definición proporciona un enfoque suficientemente amplio para incluir actividades más allá de las puramente tecnológicas y relacionadas con los datos y las comunicaciones, pero consigue establecer una frontera suficientemente clara para no abarcar a la economía por completo, que en la actualidad se encuentra altamente digitalizada.

Será por tanto esta la definición bajo la cual se embarcan la mayoría de empresas y modelos de negocio modernos que han dado lugar a nuevos desafíos fiscales y que han despertado la necesidad de actualizar la normativas fiscales a nivel global. Bajo esta

premisa, han surgido en el seno de distintas organizaciones internacionales las siguientes alternativas para afrontar los desafíos fiscales de la economía digital.

3. La Fiscalidad de la economía digital: Retos y soluciones existentes.

Como se acaba de exponer, el panorama económico internacional ha dado lugar a modelos de negocio digitales, con una gran capacidad para generar ingresos sin la necesidad de tener una presencia efectiva en los territorios en los que operan, y quedando por tanto esos beneficios gravados en países que no son verdaderamente representantes de la aportación de valor realizada por dichas actividades.

Siendo esta deslocalización de la creación de valor el eje principal sobre el que giran los desafíos fiscales de la economía digital, es obligatorio abordar el concepto de Establecimiento Permanente (en adelante, EP) y cómo los nuevos modelos empresariales abren la puerta a la necesidad de reconsiderar su definición. El EP hace referencia a cuando una empresa lleva a cabo actividad en una jurisdicción distinta a donde está domiciliada, con una relevancia suficiente como para ser considerada objeto de tributación separada. Como explicaremos a continuación, a raíz de su definición en la ley suele estar relacionado al establecimiento de una sucursal (la constitución de una sucursal suele requerir formalidades mercantiles –en España una escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil) aunque esto no constituya elemento necesario y se pueda dar el caso de que haya EP a efectos tributarios sin contar con una sucursal establecida formalmente a efectos mercantiles.

En España de acuerdo al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, mediante el cual se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes “se considera que una persona física o jurídica opera mediante Establecimiento Permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”. Pese a que se ha presentado la definición del Estado español, se trata de una definición estándar que no varía apenas en otras jurisdicciones y que se basa en el modelo de la OCDE sobre los convenios para evitar la doble imposición (última versión de 2017), donde además se establece que es el hecho de tener EP en un país lo que otorga a ese

estado la potestad para exigir el pago de impuestos a una empresa no nacional, lo que convierte al término en un factor clave de la fiscalidad internacional.

El problema de la definición viene dado por la indispensable importancia que se le da a la presencialidad física, ya sea a través de un lugar fijo de negocios localizado en el mismo o a través de un agente dependiente que opere habitualmente en ese territorio en nombre y con capacidad para vincular a la compañía no residente. De este modo, las posibilidades que ofrece la economía digital de desvincularse físicamente de un territorio ponen en jaque la adaptabilidad del concepto a los tiempos actuales. El desarrollo de la automatización de procesos y la mayor conectividad, hacen que las empresas no requieran en muchas ocasiones de ningún tipo de instalación, ni siquiera un agente para llevar a cabo su actividad de negocio que les permita crear valor y, por tanto, puedan burlar la presencia imponible en un territorio.

Pero no se trata de la única amenaza a la tributación derivada de la economía digital. Y es que, en muchos casos, es también muy habitual que las empresas tecnológicas se aprovechen de su estructura como grupo para no caer bajo el umbral del EP, apoyándose en las excepciones que presenta la definición, que eximen a las actividades consideradas auxiliares de ser generadoras del mismo.

En definitiva, es más que evidente que el sistema fiscal internacional existente no se amolda correctamente a la aparición de los nuevos modelos de negocio ni a las posibilidades ofrecidas por las cada vez más complejas estructuras empresariales de las empresas multinacionales, ambos impulsados por la aparición y el desarrollo de nuevas tecnologías y la expansión de la economía digital. Ante este desequilibrio aparente entre las normas fiscales vigentes y la realidad económica y empresarial actual, surgen en el seno de las organizaciones internacionales iniciativas para dar solución a los problemas presentados.

3.1. La OCDE y el Plan de Acción BEPS.

La aceleración de la digitalización de la economía, así como la magnitud que alcanzó la misma, justificaron que en febrero de 2013 la OCDE presentase un primer informe relativo a los retos de esta economía digital titulado “Lucha contra la erosión de

la base imponible y el traslado de beneficios” que más tarde desembocaría en el “Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, también conocido como plan *BEPS* por sus siglas en inglés (*Base Erosion and Profit Shifting*). Este primer informe ya contaba entre sus principales objetivos con propuestas destinadas a “proponer soluciones actualizadas a los problemas relativos a la potestad tributaria, en particular en el sector de los bienes y servicios digitales” (OCDE, 2013).

Dado que los desafíos surgidos de la economía digital y las estrategias de erosión de base imponible ya se sirven de las diferencias y particularidades existentes en la regulación tributaria de los distintos países, quedaba en evidencia la necesidad de abordar el problema de forma conjunta. El desarrollo de medidas unilaterales podría ahondar en los problemas existentes y derivar en otros nuevos, como una mayor fragmentación fiscal o desafíos añadidos de doble o múltiple imposición. Podrían generar también disrupciones económicas traducidas en una segmentación de los mercados o falseo de competencia, desincentivando la inversión y obstaculizando la prosperidad de la competitividad y, por consiguiente, reduciendo el crecimiento. En este contexto, los países del G20 y de la OCDE optaron por la elaboración del plan BEPS.

El plan trabajado por 137 países en conjunto con la OCDE y el G20, planteaba 15 acciones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, de las cuales destacaremos la Acción 1: “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, y la Acción 7: “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente”. Serán además como veremos a continuación, los dos campos donde más avance se ha hecho hasta el momento, con las publicaciones de las propuestas del Pilar I y del Pilar II.

En 2015 se publica el Reporte Final sobre la Acción Uno, donde se identifican los siguientes desafíos principales relacionados con la imposición y la fiscalidad de la economía digital, algunos de los cuales han sido mencionados en el apartado anterior: (i) la necesidad de identificar y establecer un “nexo” o punto de conexión que permita someter a imposición a aquellos negocios digitales que se llevan a cabo de manera primordial sin presencia física en los territorios en los que operan, directamente relacionado con el concepto de EP; (ii) el tratamiento fiscal de los datos, como una de las principales fuentes de creación de valor de la economía digital, donde la problemática se

centra en torno a cómo se debe atribuir la creación de valor a los servicios y productos digitales, y como caracterizar a efectos fiscales la persona jurídica que proporciona esos datos en una transacción; y (iii) la caracterización que deberán recibir esas rentas a efectos de la imposición directa.

Se trata de tres desafíos independientes, pero no exentos de superponerse entre sí, lo que dificulta aun más su análisis y tratamiento. En este contexto, se plantearon diferentes alternativas para tratar los distintos retos identificados, que analizaremos a continuación:

Ante el problema del establecimiento de un nexo en ausencia de presencia física (i), en el Informe de 2015 se planteaba la posibilidad de establecer un nexo basado en “presencia económica significativa” en ese mercado. El nuevo debate, por tanto, se centraba en torno a cómo considerar que una empresa cuenta con presencia significativa en un país. Como métodos para determinarlo, se discutieron (a) factores únicamente basados en los ingresos como factor determinante, (b) otros basados en factores digitales y (c) otros basados en factores de usuario.

Respecto a la primera propuesta, basada en el nivel de ingresos como elemento determinante de presencia significativa (a), observamos que, pese a que como veremos más adelante en muchos países será el instrumento de medición que determinará qué sujetos quedan sujetos al IDSD, no queda exento de problemática. La primera cuestión a valorar al respecto viene dada con la forma de medir el nivel de ingresos, precisando si se debe realizar en términos absolutos o relativos (con respecto al tamaño de los mercados). Realizándose en términos absolutos, se estaría obviando el tamaño del mercado donde se lleva a cabo la actividad, lo que en la mayoría de ocasiones puede suponer un grave error. Véase que no es lo mismo generar unos ingresos de 50 millones de euros en España, que en República Checa. Por el contrario, se presenta como opción más adecuada calcular ingresos relativos al tamaño del mercado o sector para considerar adecuadamente si la presencia en dicha jurisdicción se puede considerar como significativa. Sin embargo, esto derivaría en un aumento de la complejidad, al tener que, no solo conocer con exactitud los ingresos generados en ese mercado, sino también el tamaño exacto del mismo para poder determinar qué empresas quedan sujetas o no, lo

que se podría traducir en un importante incremento de los costes derivados del impuesto tanto para empresas como para administraciones públicas.

Otro factor a determinar será si se deben tener en cuenta los ingresos agregados a nivel de grupo o a nivel de unidades de negocio independientes. En este caso, la opción de realizarlo a nivel agregado parece limitar posibles consecuencias negativas, evitando dar pie a nuevas formas de fragmentación de actividades y abrir la puerta a que la solución se convierta en un nuevo problema. Sin embargo, como más adelante profundizaremos, esto podría dar lugar a casos de discriminación, poniendo en desventaja competitiva a empresas que formen parte de un grupo frente a las que no lo hagan.

Como último reto dentro de esta primera posibilidad, encontramos la necesidad de exigir un máximo grado de transparencia que facilite una medición fiel y representativa de los ingresos procedentes de estos servicios. Del mismo modo, esta medida destaca por sus exigencias administrativas y burocráticas.

En segundo lugar, si nos adentramos en la alternativa basada en los factores digitales (b), que se presentan definidos por la posesión de un dominio online local, una plataforma digital local (adaptada y específica para ese territorio) o sistemas de pagos locales (aquellos que ofrecen alguna alternativa típica de esa región, o utilicen la moneda y las tasas de dicho territorio), nos encontramos con que estos indicadores no terminan de ser suficientemente diferenciadores o válidos por sí solos como para determinar una presencia significativa. Es decir, una empresa pequeña e incluso una persona física pueden optar fácilmente a hacerse con un dominio local o contar con una página web en otro territorio, incluso usando el idioma local, precisamente gracias al desarrollo de las nuevas tecnologías. Todo ello puede darse sin que la compañía cuente con una presencia económica significativa en un país. En otras palabras, dado precisamente el nivel de desarrollo de las redes sociales y las telecomunicaciones, todos estos factores digitales comentados en la propuesta son características indispensables con las que cuentan la gran mayoría de empresas hoy en día. Por tanto, estos factores digitales por sí mismos, son en todos los casos indicadores insuficientes de presencia económica significativa.

Distinto es la cuestión de la última de las propuestas, basadas en lo que llaman *user-based factors* (c), es decir factores basados en los usuarios. Aquí entran en juego los

usuarios activos mensuales, el número de contratos concluidos en línea o la cantidad de datos recogidos sobre los usuarios por la compañía a través de la plataforma digital. Se trata de indicadores más adecuados, que además se encuentran estrechamente relacionados con la economía digital y los procesos derivados de la misma. Pero, mientras que la cantidad de contratos finalizados en línea puede ser un gran indicador de qué presencia tiene la compañía en un mercado (teniendo en cuenta, al igual que se ha comentado previamente, el tamaño del mercado en el que se encuentra), la cantidad de datos recogidos a través de la plataforma digital, por sí solo, tampoco es un indicador fundamental ni útil para determinar presencia significativa y puede generar discrepancias.

Véase que primero de todo, volvemos al problema de registro y contabilización. Pese a que nos encontramos en un contexto donde los datos tienen un valor importantísimo, es muy probable que las compañías no contabilicen la cantidad de datos que provienen de cada mercado o país, ya que es muy común que se traten a nivel agregado. En la misma línea, el hecho de contar con una enorme cantidad de datos por sí mismos, es decir sin haber sido tratados, no tiene porque verse traducido en una creación de valor para la empresa, ni significar que cuenta con presencia significativa.

En definitiva, es evidente que cada modelo o propuesta por sí sola resulta insuficiente y presenta carencias. Un modelo híbrido combinando todos los factores parece sin duda el más adecuado para perfilar una correcta definición de presencia económica significativa. Además, es indudable que se trata de una solución que se amolda mejor a la realidad económica actual, dejando atrás la dependencia en la presencia física. Pese a todo, no hace más que evidenciar el complejo camino que supone la regulación de la nueva economía y la remodelación y adaptación de las normas fiscales.

Por otro lado, como otra alternativa al problema del nexo físico-digital se planteó también una redefinición del concepto de EP, centrada principalmente en:

- Evitar las distintas infraestructuras artificiosas para la venta o prestación de servicios a través de contratos intragrupo, con el objetivo de evitar caer bajo el umbral de EP.
- La modificación de las excepciones, para asegurarse que aquellas actividades objeto de excepción sean realmente auxiliares y/o preparatorias, así como

evitar que la fragmentación de operaciones dentro de un grupo dé cabida a acogerse a dichas excepciones de EP (OCDE, 2015b)

En este sentido, la intención de esta redefinición no busca solucionar el problema relacionado con el nexo físico o digital con una jurisdicción, sino con intentar acabar con prácticas irregulares de erosión de base imponible.

En 2018 se publica un nuevo documento titulado “Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Informe Provisional” que básicamente recogía las distintas posturas existentes entre los países entorno a la solución necesaria. Del mismo modo, el informe abogaba por una respuesta consensuada y unilateral, que se esperaba conseguir para el año 2020, al mismo tiempo que recogía algunas medidas unilaterales que ya comenzaban a recoger ciertos países.

Desde entonces y hasta la actualidad, los avances de ese enfoque multilateral y unificado dentro del seno de la OCDE vienen recogidos en los Informes del Pilar I (OCDE, 2020a) y el Pilar II (OCDE, 2020b). Mientras que el primero recoge y se centra en lo comentado anteriormente respecto del Informe Final sobre la Acción 1, es decir en conseguir que las distintas jurisdicciones puedan gravar empresas sin necesidad de que estas gocen de presencia física en su territorio, el segundo aborda el desafío de establecer un impuesto mínimo sobre la tributación a nivel global de las empresas multinacionales.

3.2. La fiscalidad digital y las propuestas en la Unión Europea

Por otro lado, a nivel comunitario y en el marco de sus propuestas referentes a la creación de un Mercado Único Digital (MUD), la Unión Europea también ha mostrado sus preocupaciones por el avance de la economía digital, y la urgente necesidad de asegurarse de que esta se grave de forma justa. En este contexto, la UE ha manifestado en repetidas ocasiones una gran preocupación por la multidimensionalidad de la cuestión y por la falta de consenso que existe al respecto a nivel internacional.

En esta línea presentó una comunicación titulada “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital” (Comisión Europea, 2017), que realizaba un primer acercamiento a los desafíos ya comentados previamente en el

trabajo, haciendo especial énfasis en el problema del nexo y la atribución de beneficios de los nuevos modelos de negocio. Esto sirvió de precedente para las dos propuestas de directivas que aparecerían en 2018.

La primera propuesta, al igual que hizo la OCDE en su momento, iba en línea con la modificación del concepto de Establecimiento Permanente, a través de la introducción de la Presencia Digital Significativa (en adelante, PDS) (Comisión Europea, 2018a). De este modo, se consideraba que una empresa tenía PDS en un estado miembro de acuerdo a tres criterios, de los que bastaba con cumplir uno: (i) “si los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales a los usuarios en una jurisdicción superan los 7.000.000 EUR en un periodo impositivo”; (ii) “si el número de usuarios de un servicio digital en un Estado miembro es superior a 100.000 en un periodo impositivo” o (iii) “si el número de contratos entre empresas para servicios digitales es superior a 3.000.”

De esta forma, muy en línea con el análisis de la OCDE, nos encontrábamos una vez más ante la intención de establecer un nexo impositivo entre una compañía y una jurisdicción que no dependiese de la presencia física, y permitiese gravar los beneficios obtenidos por la compañía en dicho mercado. Del mismo modo, en esta directiva se establecía el criterio de atribución de beneficios imponibles, esto es, qué beneficios estaban vinculados a esa PDS y por tanto eran gravables bajo el Impuesto de Sociedades. Estos beneficios atribuibles a la PDS se definieron como “los que la presencia digital debería haber percibido de haber sido una empresa separada e independiente que lleve a cabo actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, en particular en sus tratos con otras partes de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, a través de una interfaz digital.”

La segunda propuesta de la Comisión iba un paso más allá. La Comisión propone un gravamen sobre ciertos servicios digitales (Comisión Europea, 2018b) – que será el precursor de los tributos que impondrían más tarde muchos países a lo largo de todo el mundo, incluido España.

Las propuestas de directiva no prosperaron, y quedaron suspendidas al no contar con la unanimidad de todos los miembros. En este sentido, nos encontramos a nivel

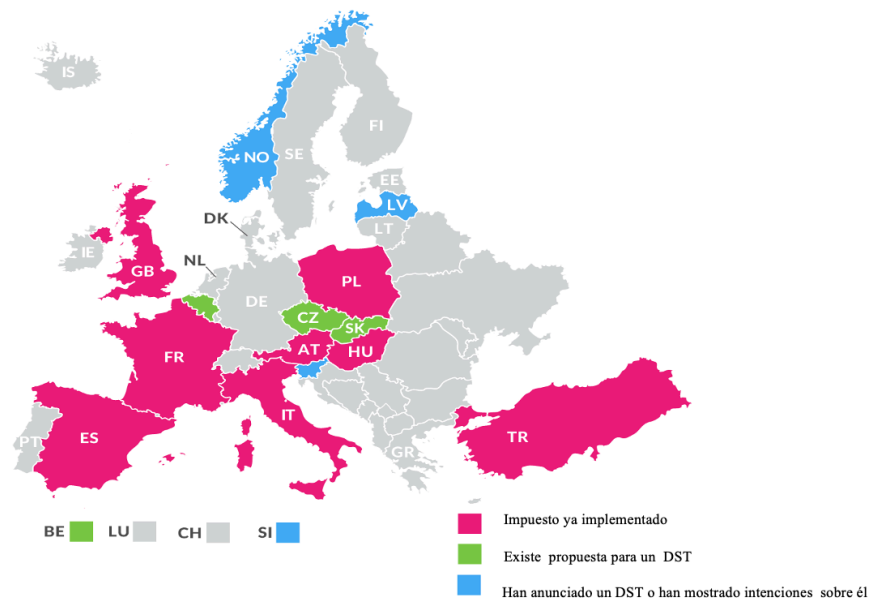
Europeo con un problema similar al que aparece a nivel de la OCDE, lo que abre las puertas a la introducción de cada vez más medidas unilaterales.

Pese a todo, la Unión Europea no ha bajado los brazos, y sigue enfocada en abogar por una fiscalidad digital justa y adaptada al panorama empresarial y económico actual. Por ello, la Comisión Europea se encuentra estudiando una nueva iniciativa, la *digital levy*, destinada a “introducir un impuesto digital dirigido a lidiar con el problema de conseguir una tributación justa para la economía digital” (Comisión Europea, 2020). Para ello, inició una consulta pública en enero de 2021, y se prevé que la propuesta sea adoptada por la Comisión durante el segundo cuatrimestre de este mismo año.

4. Los diferentes DSTs en Europa.

Ante esta situación de bloqueo a la espera de una solución unificada, son muchos los países que han optado por adelantarse e implementar medidas unilaterales, para ir aplacando este desafío por cuenta propia.

Ilustración 1. DSTs en Europa.



Fuente: Asen (2020).

Como se puede observar en la ilustración, son ya ocho los países europeos que cuentan con un DST de una manera u otra, a los que se le suman otros tres con una propuesta en tramitación y algún otro que ya ha mostrado intenciones para legislar sobre

la materia. Esto pone de manifiesto como son cada vez más los países que optan por esta vía a la espera de que se solucione el bloqueo en la esfera internacional.

En este aspecto, antes de entrar en el análisis en profundidad del impuesto español, se analizarán brevemente los impuestos introducidos por Francia, Italia y Reino Unido, para compararlos entre sí y con el caso español. Como es obvio, las Leyes sobre el impuesto que ya están en vigor en los 4 países mencionados son similares entre sí, pero cabe evidenciar ciertas distinciones entre ellas.

Tabla 1. Comparación de DSTs en Europa

País	Tipo impositivo	Actividades sujetas al impuesto	Umbrales de subyugación
Francia	3%	<ul style="list-style-type: none"> • Intermediación digital • Servicios de publicidad dirigida 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos globales derivados de servicios digitales > €750 millones • Ingresos derivados de servicios digitales en Francia > €25 millones
Italia	3%	<ul style="list-style-type: none"> • Proveer publicidad dirigida a los usuarios de una interfaz digital • Ofrecer una interfaz digital multifacética que permita la interacción de sus usuarios y/o facilite la provisión de bienes y servicios. • La transmisión de datos recogidos de los usuarios y generados por la actividad de los usuarios en interfaces digitales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos globales ≥ €750 millones • Ingresos derivados de servicios digitales en Italia ≥ €5,5 millones
Reino Unido	2%	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de redes sociales • Motores de búsqueda en internet • <i>Marketplace</i> en línea 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos globales derivados de servicios digitales > £500 millones • Ingresos domésticos derivados de servicios digitales > £25 millones
España	3%	<ul style="list-style-type: none"> • Publicidad en línea • Servicios de intermediación en línea • Transmisión de datos 	<ul style="list-style-type: none"> • Importe neto de la cifra de negocios > €750 millones • Ingresos derivados de servicios digitales en España > €3 millones

Fuentes: HM Revenue & Customs (2020), Pwc TLS (2020), BOFIP (2020)

Si analizamos el tipo impositivo al que quedan gravadas las actividades sujetas al impuesto encontramos la primera diferencia entre los impuestos, que quizás sea la menos relevante. Y es que el tipo impositivo se establece en el 2% en Reino Unido, un punto porcentual por debajo de los de Italia, Francia y España, así como de la Propuesta de la Comisión Europea.

En segundo lugar, si entramos en el análisis de las actividades que quedan sujetas al impuesto, encontramos las primeras diferencias notables. Se puede observar una disparidad en el enfoque que se le da al Impuesto entre Francia y Reino Unido y España e Italia, precisamente siendo estos dos últimos los que cuentan con un Impuesto más alineado entre sí.

Los servicios de intermediación en línea quedan gravados en todos los países, de una forma u otra. Mientras que Francia y España lo especifican claramente en la formulación de los hechos imposables, en Italia se entiende gravada en el segundo punto de las actividades sujetas al impuesto descritas en la tabla, en la medida en que las interfaces multifacéticas faciliten la provisión de bienes y servicios, y por ende, estén intermediando entre dos usuarios. Finalmente, Reino Unido utiliza el concepto de *Marketplace* en línea, que tal y como se define, busca cubrir aquellos servicios en línea que proporcionan un punto de encuentro entre usuarios que buscan ciertos bienes o servicios, con los proveedores de los mismos (HM Revenue & Customs, 2020), que no dejan de ser otra cosa que un servicio de intermediación.

La segunda actividad que queda afectada por el Impuesto en todos los países son los servicios de publicidad dirigida. Esto queda explícitamente señalado en la formulación del hecho imponible en los textos italiano y francés, y mientras que en España se refieren a la actividad como servicios de publicidad en línea, luego en el texto de la Ley se especifica que para estar sujeta al Impuesto debe ser publicidad dirigida. Más particular es en este caso el tributo británico. El texto del Impuesto británico no identifica la publicidad en línea como servicio digital (que son los que están gravados), y además indica específicamente que el DST no busca ser, ni es en la práctica, un impuesto general a la publicidad en línea. Sin embargo, sí establece un supuesto en el que los ingresos derivados de la publicidad en línea estarán sujetos al DST, y es cuando estos servicios de publicidad en línea se encuentran asociados a uno de los servicios digitales a los que se refiere el Impuesto, y se beneficien significativamente de esta relación. En este caso, la Ley exige al grupo que incluya los ingresos derivados de los servicios de publicidad como parte de los ingresos provenientes de servicios digitales que serán susceptibles de ser gravados.

Existe por tanto cierta armonía en lo referente a los servicios de intermediación en línea y la publicidad dirigida como actividades que deben ser gravadas en los cuatro impuestos analizados. Sin embargo, a partir de ahí encontramos mayores desviaciones entre los textos. Mientras que el Impuesto francés no va más allá y limita a las mencionadas los servicios gravables, tanto Italia como España añaden a la lista la transmisión de datos. Esto como norma general, se refiere a la transmisión, con contraprestación incluida, de los datos que las empresas han recogido de los usuarios a

través de las interacciones de estos con las interfaces digitales. Por su parte, el Impuesto británico se desmarca en mayor medida de los demás mencionados, calificando como servicios digitales a gravar, la provisión de motores de búsqueda, los cuales por cierto no define, sino que utiliza como definición lo que comúnmente se entiende por motor de búsqueda; y los servicios de redes sociales, a los que define como aquellos con el propósito principal de promover la interacción entre los usuarios y el contenido generado por los mismos.

Por otro lado, los cuatro DSTs presentan también diferencias significativas a la hora de establecer los umbrales de subyugación al Impuesto. En todos los casos se establecen dos umbrales, debiéndose de cumplir ambos para adquirir el estatus de contribuyente: uno a nivel global y otro a nivel doméstico. No sobra decir que las cantidades son en todos los casos calculadas a nivel de grupo.

A la hora de abordar los umbrales, cabe diferenciar primero de todo, que mientras que España e Italia establecen el umbral global en relación a la cifra de negocio del grupo (independientemente de que estos ingresos deriven de los calificados como servicios digitales o no), Francia y Reino Unido establecen que la cifra del umbral global debe provenir de ingresos derivados de servicios digitales sujetos a imposición, y no en base a los ingresos generales del grupo. Para la determinación del umbral doméstico, todos los países exigen que los ingresos provengan de servicios digitales ofrecidos en cada territorio de aplicación.

Habiendo dicho esto, sorprende el elevado umbral global francés, que coincide con el impuesto por Italia y España, en €750 millones, pero que como hemos comentado, en el caso francés deberán provenir de servicios digitales. Este umbral global se sitúa en el caso británico en £500 millones. Por otro lado, sorprendentemente bajo en relación al resto es el umbral doméstico español, situado en €3 millones, casi la mitad de los €5,5 millones que requiere Italia y muy alejados de los €25 millones de Francia, misma cifra que Reino Unido, solo que, en este último caso, utilizando la libra esterlina como unidad de medida. No parece haber explicación evidente alguna para esta disparidad en las cifras que establecen los umbrales, especialmente en el caso francés, más allá de cuáles sean las motivaciones y perspectivas de cada Estado en relación a aquellas compañías que están

siendo sometidas a una menor tributación y, por tanto, merecen la introducción de este nuevo tributo.

Ha quedado evidenciado como pese a ser impuestos que en última instancia buscan el mismo objetivo, en la práctica toman enfoques distintos y optan por sujetar a imposición distintas actividades y servicios. Es Reino Unido quien parece que se desmarca en mayor medida de la Propuesta de la Unión Europea y de los tres países mediterráneos, mientras que España e Italia cuentan con medidas legislativas más similares entre sí.

5. El impuesto sobre determinados servicios digitales en España

Llegados hasta este punto, pasamos el foco al territorio español, y nos situamos en octubre de 2018 cuando se publica el anteproyecto de Ley sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España. Esta propuesta de Ley, alineada con la propuesta de la Unión Europea y con otros impuestos ya comentados de diferentes países miembros y no miembros de la UE, surge en un contexto en el que la tributación de las empresas multinacionales tecnológicas en nuestro país, con especial mención a las conocidas como GAFA¹, se adueñó del debate público, por considerarse excesivamente baja. Y es que estas empresas cada vez declaraban más beneficios, pero tributaban menos.

Tabla 2. Tributación GAFA en España

*Datos en euros	Ingresos de Explotación			Resultado antes de impuestos			Impuesto sobre Sociedades		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Amazon Spain Fulfillment	211.764.998	365.650.878	333.288.786	5.574.895	5.708.863	21.797.490	2.077.369	2.547.875	3.538.899
Amazon Online Spain	17.443.794	55.316.799	159.664.147	-209.613	227.302	96.430	35.006	214.940	256.412
Amazon Spain Services	49.957.391	76.551.193	106.626.387	-1.399.935	-3.158.620	-5.797.969	-531.490	923.495	-51.322
Amazon Web Services Spain	14.437.199	5.724.712	5.829.852	-155.170	270.666	327.577	184.187	75.452	64.762
Total Amazon España	293.603.382	503.243.582	605.409.172	3.810.177	3.048.211	16.423.528	1.765.072	3.761.762	3.808.751
Apple Marketing Iberia	41.290.291	43.144.547	80.556.876	12.885.402	18.440.622	52.611.609	5.387.452	5.439.717	10.304.253
Apple Retail Spain	384.600.534	396.205.357	436.641.259	7.723.460	12.055.154	13.973.116	8.094.477	4.662.876	1.190.243
Total Apple España	425.890.825	439.349.904	517.198.135	20.608.862	30.495.776	66.584.725	13.481.929	10.102.593	11.494.496
Google Spain	92.300.873	96.116.612	104.206.693	25.959.995	25.009.818	27.043.680	6.485.532	9.098.959	6.886.772
Facebook Spain SL	10.149.241	112.621.117	261.643.177	-690.957	1.401.689	3.535.249	266.873	864.098	3.021.529
Total GAFA	821.944.321	1.151.331.215	1.488.457.177	49.688.077	59.955.494	113.587.182	21.999.406	23.827.412	25.211.548
Variación anual	-	40,07%	29,28%	-	20,66%	89,45%	-	8,31%	5,81%

Fuente: Elaboración propia a partir de SABI

¹ GAFA: Se utiliza para referirse al grupo de grandes empresas americanas Google, Amazon, Facebook y Apple.

Como se puede observar en la Tabla.2 mientras que las conocidas como GAFA declaraban unos beneficios cada vez mayores en España y conseguían mejores resultados, ese incremento no se veía ni mucho menos reflejado proporcionalmente en la cantidad de impuestos que pagaban en el país. Era esta peculiaridad la que acaparaba telediaros y titulares. Sin embargo, el *quid* de la cuestión y lo que urge de una solución global, reside sobre la cantidad de beneficios que estas empresas generan en España, pero no asignan a sus filiales en el país, beneficiándose de sus complejas estructuras como grupo para computar dichos beneficios a otras empresas con sede en países de baja tributación. Y es que los beneficios declarados por estas empresas en España, en su gran mayoría, no corresponden a ingresos por la prestación de servicios digitales, sino que se declaran provenientes de servicios comerciales, compras de mercaderías o servicios de asistencia a otras empresas del grupo.

Así, Facebook Spain ingresó en 2018 103 millones de euros por servicios de publicidad, de los cuales 96 fueron redirigidos a su matriz irlandesa Facebook Ireland en forma de pago por servicios (Semprún, 2020). De este modo nos encontramos con como unos elevadísimos niveles de facturación se quedan en un beneficio de 1,4 millones de euros, y en apenas 800.000 euros de impuestos sobre beneficios en ese año.

Y es que en el artículo citado Semprún expone precisamente las estrategias evasivas de las cuatro multinacionales con el objetivo de disminuir su tributación. Se estima que en 2019 Google obtuvo beneficios estimados en 900 millones por publicidad en nuestro país, que refacturó a Irlanda al igual que hace Facebook. De este modo, la facturación de la filial española provino de servicios comerciales de soporte a la matriz irlandesa. Similar a estos dos es el caso de Apple, también con sede en Irlanda, pues de los 436 millones de euros en ingresos que declaró una de sus filiales españolas en 2019, 333 fueron traspasados a Apple Operations International y Apple Distribution International, ambas establecidas en Cork, Irlanda.

Finalmente, en el caso de Amazon, las ventas a través de su página web en nuestro país se facturan en Luxemburgo, donde tiene su sede. De este modo, los ingresos de las filiales en España provienen como hemos dicho antes, de servicios de asistencia. Nos encontramos pues con que Amazon EU realizó en 2019 pagos por valor de más de 330

millones de euros a Amazon Spain Fulfillment por actividades de almacenaje, recogida o gestión de clientes.

Parece claro entonces que existe un agujero tributario propiciado por las estrategias de traslado de beneficios facilitadas por las laberínticas estructuras organizacionales de estos grupos multinacionales. Y es que el beneficio generado por actividades realizadas en territorio español y gracias a usuarios españoles, está siendo gravado en otras jurisdicciones. En este contexto, se introduce el IDSD español.

5.1. Análisis del impuesto español.

El impuesto español se inspira la directiva propuesta por la Comisión Europea en 2018, pero con pequeñas diferencias, especialmente relacionadas con los umbrales que constituyen la condición de contribuyente, que son más bajos en el caso español.

El IDSD entró en vigor el 16 de enero de 2021, tras su aprobación en los meses finales del año 2020. Pese a ello, su desarrollo reglamentario sigue en proceso, pendiente de aprobación. Por tanto, a fecha de elaboración del trabajo solo se cuenta con los borradores del Reglamento publicados en la página web de la Agencia Tributaria del Ministerio de Hacienda. Esta situación, a falta de aprobación o publicación de respuestas a las preguntas frecuentes, o de algún tipo de guía de aplicación, dejan todavía muchas dudas sujetas a interpretación.

Con ello dicho, pasaremos a analizar los aspectos mas relevantes del tributo español, así como las controversias derivadas del mismo, que no son escasas.

5.1.1. Naturaleza del impuesto.

En el primer artículo de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, sobre Determinados Servicios Digitales, se establece el IDSD como un tributo de naturaleza indirecta, supuestamente dirigido a gravar el valor añadido que generan los consumidores de los servicios digitales. Sin embargo, existe mucha discrepancia respecto de la verdadera naturaleza del impuesto. Como apuntan desde Clifford Chance (2020), la base imponible

no considera únicamente el valor añadido, sino que recae sobre el total de los ingresos. Se puede discutir que el impuesto sí tiene en cuenta, de cierta forma, la capacidad económica de los contribuyentes, lo que le daría aspecto de impuesto directo, ya que como veremos más adelante solo aquellas compañías que alcanzan cierto volumen de negocio están sujetas al impuesto.

Parece claro que la calificación del impuesto como indirecto tiene como objetivo precisamente poder gravar a aquellas compañías no residentes, que no cumplen con los requisitos ya discutidos de EP. Esto a su vez nos lleva a la encrucijada de que, precisamente por ser un impuesto de carácter indirecto, supone no estar incluido dentro de los acuerdos de Doble Imposición, lo que sometería a empresas no nacionales a afrontar casos de doble tributación, por los servicios digitales ofrecidos en España, y después, nuevamente por el beneficio obtenido de ellos cuando se enfrenten a los impuestos directos en la jurisdicción donde residen. Problema del que no se librarían tampoco empresas nacionales que cumplan los umbrales de sujeción al IDSD. Si bien es cierto que parece ser que serán pocas las empresas españolas afectadas por el impuesto (un informe reciente de la Oficina del Representante Comercial de EE.UU que trataremos más adelante calcula que serán únicamente dos).

Ya desde la publicación del anteproyecto se reclamaban soluciones ante la problemática de la doble imposición (Turu, 2018), y es un tema respecto al cual se presentaron numerosas enmiendas (Congreso de los Diputados, 2020). Dichas enmiendas apuntaban, con carácter general, a permitir que la cuota pagada por el IDSD redujera la cuota a pagar por el Impuesto de Sociedades. Pese a ello, la Ley sobre el Impuesto se ha aprobado sin respuestas ni modificaciones.

Finalmente, encontramos el problema de que la naturaleza indirecta del impuesto abre la puerta a la repercusión del mismo sobre el cliente. Pese a que es un tema que se tratará en el sexto apartado de este mismo trabajo, podemos ir adelantando que son ya varias las empresas afectadas que han anunciado una subida de precios, indicando además explícitamente que se debe a la cobertura de los costes adicionales generados por el tributo. Esto convierte la iniciativa española en un fracaso absoluto, pues no estaría cumpliendo la finalidad con la que se introduce, siendo en última instancia las empresas

españolas que se anuncian en las plataformas digitales, o incluso los consumidores finales los que acaben soportando el impuesto.

5.1.2. Hecho imponible

La Ley 4/2020 en su artículo 5 establece como actividades sujetas al impuesto las “prestaciones de servicios digitales” en las que exista intervención de usuarios situados en territorio español. En particular, se gravan tres servicios: los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos.

En primer lugar, encontramos servicios de publicidad en línea definidos en la Ley 4/2020 (art.4) como “la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz”. De acuerdo a su definición, parece claro que se pretende gravar aquellas aplicaciones y páginas web que incluyan anuncios publicitarios personalizados y dirigidos a determinados usuarios en función de sus características. Destacan, como ejemplos más claros, los servicios que pueden ofrecer empresas como Google y Facebook. Asimismo, de acuerdo a la Ley, en el caso de que la compañía que introduzca la publicidad no sea la dueña de la interfaz digital, será la primera entidad (la que introduce la publicidad en la plataforma) y no la propietaria de la interfaz la que se considere prestadora del servicio de publicidad en línea, de acuerdo con el apartado número 6 del mismo artículo. De este modo, se pretende abarcar también aquellos casos en los que la propietaria de la interfaz cede la gestión de los espacios publicitarios de su web a compañías tecnológicas, por no contar con la tecnología necesaria para optimizar la monetización de su propia interfaz.

La publicidad en línea constituye un negocio tremendamente lucrativo a nivel mundial, cuantificado en 55.100 millones de euros a nivel europeo (PuroMarketing, 2019), y en 100.000 millones a nivel mundial (IAB, 2019) en 2018. En España, se estimaba entre los 2.000 y 2.200 millones de euros entre el 2018 y 2020, con clara tendencia de gran crecimiento (Statista, 2020). Por lo que, de considerarse que no se está gravando adecuadamente, es obvio que existan esfuerzos para ello.

Sin embargo, el término de publicidad en línea puede ser muy amplio, por lo que de acuerdo a la Ley del IDSD, cabe analizar el concepto específico de publicidad dirigida.

En la Ley española, se entiende por publicidad dirigida “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”. A estos efectos, toda publicidad se considera dirigida salvo que se demuestre lo contrario.

Pese a que el auge y crecimiento constante de la publicidad online viene dado por la creciente importancia de los datos y la personalización, que permiten aumentar la rentabilidad de las inversiones publicitarias a través de la publicidad dirigida, no toda publicidad en línea cabe ser considerada bajo dicho término. Atendiendo a la definición que se da en la ley española, se puede entender que aquella publicidad no personalizada - normalmente referida como estática-, es decir que se muestre o se mostraría indistintamente a todos los usuarios que visiten una página web en un momento determinado, sin hacer ningún tipo de distinción basada en criterios personalizables (demográficos, geográficos, comportamentales...) quedaría eximida de tributación.

Y es que la publicidad en línea dirigida o no dirigida no es un tema de blancos y negros, sino que se mueve más bien en un abanico de grises. Por ejemplo, un anuncio de juguetes durante los meses de noviembre o diciembre en una interfaz digital frecuentada por padres y madres de familia, ¿debería considerarse publicidad dirigida? Aunque se dé el caso de que el anuncio no sea personalizado y se muestre a todos los usuarios por igual, podría debatirse que entra bajo la definición de publicidad dirigida al estar teniendo en cuenta ciertas características demográficas de los usuarios, posiblemente obtenidas a partir de datos de los mismos. Otro ejemplo, pongamos que una empresa de zapatillas deportivas se anuncia en la sección de deportes de Amazon, mostrando el mismo anuncio a todas las personas que se encuentren en esa página a esa hora, independientemente de ningún otro criterio. De nuevo, ¿se consideraría esto publicidad dirigida?

Parece que, dada la presunción incluida en la norma, cabe esperar que la Administración adopte una interpretación muy amplia del término publicidad dirigida, en la medida en que existan cookies o cualquier condicionante que haga tener en cuenta los datos ofrecidos por los usuarios en su conexión. No sería raro encontrar numerosos desacuerdos respecto al tema, llegados los periodos de liquidación del impuesto.

En segundo lugar, encontramos los servicios de intermediación en línea, entendidos de acuerdo a la Ley como “la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios”. En este caso, la segunda parte de la definición del hecho imponible parece clara, y encontramos un servicio bastante común hoy en día, que incluye entre otras, las actividades llevadas a cabo por empresas como Airbnb, Amazon, Uber, o Alibaba. Se trata muchas veces de grandes multinacionales que todos conocemos y que facilitan las entregas de bienes o las prestaciones de servicio subyacentes a la intermediación y la interacción de los usuarios. Sin embargo, la primera parte de la definición parece más ambigua y puede suscitar dudas sobre qué actividades quedan realmente sujetas al impuesto, y aquí me refiero especialmente al caso de las redes sociales.

Como se presenta un poco más adelante en la Ley, uno de los supuestos de no sujeción al impuesto viene dado cuando la única o principal finalidad de la intermediación en línea es prestar servicios de comunicación o suministrar contenidos digitales. De este modo, queda claro que servicios como los de Whatsapp o Telegram quedarían eximidos de ser gravados. Sin embargo, servicios como los de Snapchat o Twitter se situarían en una frontera menos clara. Atendiendo a la definición presentada en la Ley, se puede considerar que tanto Snapchat como Twitter prestan una interfaz digital que permite a los usuarios localizarse e interactuar. Y mientras que Snapchat podría argumentar ciertamente que su finalidad última es la de prestar servicios de comunicación, en el caso de Twitter no parece tan clara su capacidad para situarse bajo el paraguas de los supuestos de no sujeción. Además, la Ley IDSD no provee de una definición del término servicios de comunicación para aclarar los supuestos de no sujeción.

Según el manual publicado por Uría Menéndez (2021), este despacho entiende que nos debemos acoger a la definición aportada en la Ley General de Telecomunicaciones. Definición que además se encuentra objeto de modificación para incluir el concepto de la comunicación interpersonal, más adecuada a las aplicaciones de mensajería de hoy en día. Siguiendo esta línea, defienden que, de ampliarse el término, estos servicios quedarían efectivamente fuera del hecho imponible, mientras que *a contrario sensu*, y aunque la consideran una interpretación inadecuada, se podría entender

que estos servicios de comunicación interpersonal sí estuviesen sujetos al impuesto. En definitiva, una muestra más de la falta de claridad que rodea al impuesto.

En última instancia, encontramos los servicios de transmisión de datos, en los que básicamente se incluyen aquellos en las que a parte de la transmisión se incluya una contraprestación, como 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. De este modo el impuesto busca gravar la creación de valor obtenida a raíz de la venta de estos datos recogidos de los usuarios. Una vez más, aquí destacan empresas como Google o Facebook. Sin embargo, bajo este concepto se incluirían los servicios de un innumerable número de empresas, ya que muchas recopilan datos a través de distintas interfaces, ya sean aplicaciones, páginas web, cookies, programas, etc., que tienen un gran valor de mercado y son susceptibles de ser vendidos

Excepciones: actividades no sujetas al Impuesto.

Asimismo, encontramos supuestos de actividades no sujetas, que incluyen:

a) Las ventas en línea a través del sitio web del proveedor en las que el propio proveedor no actúe de intermediario. Es decir, cualquier compra o venta de bienes y servicios, que se realicen *online* y de forma directa entre fabricantes o prestadores de servicios y clientes, limitándose la utilidad de la interfaz digital a que sea posible esa operación directa.

b) 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. Para entender este apartado, podemos acudir por ejemplo a la actividad de plataformas como Wallapop o Vinted. En estos casos, los intercambios en sí mismos de bienes y servicios a través de estas plataformas no estarían sujetas al impuesto, pero la plataforma sí que puede quedar sujeta bajo el hecho imponible de intermediación en línea (tributando por sus propios ingresos/comisiones como plataforma).

c) Las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de citados 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. Los contenidos digitales vienen definidos en el Art. 4 de la Ley 4/2020 como “los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital”. En este sentido, las actividades o plataformas exentas del impuesto acorde a este apartado serían plataformas de *streaming* de videos como Youtube, Netflix o Twitch, plataformas de música como Spotify o de pago como Paypal. Por otro lado, los servicios de comunicación, como Whatsapp o Telegram parecen *a priori* también exentos del impuesto, aunque se trata de una cuestión controvertida.

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

e) Las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas;

Con esta excepción podrían quedar fuera del impuesto la mayor parte de servicios del sector financiero (bancos, etc.), al menos en cuanto a los servicios que son propiamente regulados (captación de depósitos del público, etc.), incluyendo específicamente las transmisiones de datos.

f) Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del cien por cien. Aquí cabe mencionar una diferencia clara respecto de la Propuesta de Directiva Europea, que eximía de sujeción al Impuesto a cualquier operación intragrupo, siempre que entrasen bajo la definición de grupo, sin exigir alcanzar el cien por cien.

5.1.3. Lugar de realización del hecho imponible.

El art. 7.1 de la Ley 4/2020 establece que la prestación de servicios digitales se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto siempre y cuando alguno de los usuarios participantes se encuentre en territorio español, “con independencia de que haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de ingresos derivados del servicio”. De este modo se establecen los usuarios como el punto de conexión entre el hecho gravado y el territorio de aplicación del tributo.

En el segundo apartado se aclaran las situaciones en las que se entiende para cada tipo de servicio digital gravado que un usuario está situado en el territorio de aplicación:

- a) En los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese territorio.
- b) En los servicios de intermediación en línea se realizan dos distinciones:

Si el servicio conlleva facilitación de entrega de bienes o servicios subyacentes entre los usuarios, se considerará realizado en territorio español cuando la conclusión de la operación subyacente se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en ese momento (de la conclusión) se encuentre en territorio del ámbito de aplicación. Es decir, en el caso por ejemplo de un alquiler de un apartamento turístico a través de la aplicación o página web de Airbnb, se considerará que el servicio se ha prestado en España y estará sujeto al impuesto si en el momento de la finalización del acuerdo de alquiler, uno de los dispositivos mediante el cual se concluye la operación se encuentra en España (i.e. arrendador o arrendatario o ambos), independientemente de cualquier otro factor relacionado con el servicio.

En el resto de casos, cuando no conlleven intercambios o facilitación de bienes o servicios entre los usuarios, se considerará que el usuario se encuentra en el territorio de aplicación cuando la cuenta que permita al usuario acceder a dicha interfaz, se haya abierto en un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en el territorio de aplicación.

Este segundo supuesto vincula el criterio de territorialidad con el momento de apertura de la cuenta en la interfaz digital, lo que a mi modo de ver es un criterio insuficiente para determinar que el hecho imponible se realiza en el territorio de aplicación. Al vincularlo con el momento de la apertura de la cuenta y no con el momento en el que se presta el servicio, se puede incurrir frecuentemente en error, gravando un servicio que se esté llevando a cabo en otro país. Es decir, de acuerdo al criterio de la Ley, si un usuario se abre una cuenta en España en una interfaz que provea servicios de intermediación en línea, pero luego utiliza dicha interfaz en otro país, el beneficio derivado de dicha operación, si la compañía proveedora del servicio

cumpliese con el resto de criterios, estaría sujeto a imposición en España, algo que carece de lógica alguna de acuerdo a los objetivos perseguidos.

- c) Finalmente, 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 ese ámbito territorial.

La controversia o problemática en este sentido gira en torno a cómo determinar con exactitud la ubicación del usuario o su dispositivo. Para ello, la ley establece que la ubicación del dispositivo de un usuario se determinará por la dirección IP, salvo que por otros medios admisibles como prueba se pueda concluir que la ubicación es otra.

Esto plantea varias cuestiones a analizar. Pese a que la dirección IP es el indicador más común y accesible para determinar la ubicación de un usuario que participe en la red, y en la mayoría de ocasiones se trate de un indicador adecuado, es cierto también que existen métodos para ocultarla o falsearla, así como supuestos en los que la dirección IP sea distinta a la localización en la que el usuario se encuentra o reside. El caso más frecuente en el que nos encontramos esta situación es cuando los usuarios navegan a través de las VPN (*Virtual Private Network*) o redes virtuales privadas, cuyo funcionamiento permite básicamente falsear la ubicación de tu dirección IP, que será aquella donde se encuentre el servidor de la VPN, y no necesariamente la de tu dispositivo. Pese a que este es un uso habitual que aprovechan muchos usuarios para, por ejemplo, burlar restricciones geográficas al acceder a ciertos contenidos audiovisuales, las VPN también tienen otros usos (Ramírez, 2021). Uno de los usos más habituales y prácticos de las VPN es el teletrabajo. Las VPN permiten a los trabajadores acceder a la red local privada de la empresa sin necesidad de estar físicamente conectados entre sí a través de una IP local, como harían en la oficina, y aportando una mayor seguridad que si lo hiciese a través de una red pública. En este contexto, se demuestra que el uso de las VPN es cada vez más frecuente, por lo que no será extraño que el contribuyente se encuentre con situaciones en las que la dirección IP no muestre de forma adecuada la ubicación del usuario que está siendo partícipe de un servicio digital.

Ante esta situación, surge el debate de quién debe ser el encargado de identificar y localizar a los usuarios que utilicen estos mecanismos que puedan ocultar o falsear la ubicación IP de los dispositivos. De acuerdo al artículo 13 de la Ley 4/2020, en su apartado h) se establece que es el contribuyente quien cuenta con la obligación de localizar adecuadamente el hecho imponible, y quién debe disponer de los mecanismos necesarios para ello. Pero del mismo modo, en el artículo 7 se establece que será la dirección IP la que determine la ubicación del usuario, salvo que mediante otros medios admisibles se consiga demostrar lo contrario.

Por ello, se entiende que *a priori* se acepta la ubicación del usuario como aquella dirección IP de la VPN, mientras que la prueba de que no es así recae sobre aquel que quiera demostrar lo contrario, ya que el uso de otros medios para determinar la ubicación exacta no se entiende como una obligación legal (Uría Menéndez, 2021).

Una vez más, queda en evidencia la dificultad intrínseca que supone medir, cuantificar y localizar el hecho imponible en la Ley del IDSD. Y de nuevo, la consecuencia de esto es el elevado coste económico y técnico que puede suponer para las empresas la implantación de los sistemas y medidas necesarias para cumplir con los requisitos establecidos en la Ley.

5.1.4. Contribuyentes

Se consideran contribuyentes de acuerdo al artículo 8 de la Ley 4/2020 las personas jurídicas y las entidades referidas por el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es decir, “las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”. Se entiende, en la medida en que dichas entidades realicen el hecho imponible, según se ha definido en los apartados anteriores (prestación de servicios digitales, según cada una de las tres modalidades). De este modo, podrán considerarse contribuyentes entidades prestadores de servicios digitales sin personalidad jurídica, pero que cumplan los requisitos establecidos en la Ley. A este respecto, no se vincula la condición de contribuyente a que dichas personas jurídicas o entidades tengan residencia en España, ni tampoco, en el caso

de entidades no residentes, que tengan en España un EP. De esta forma, se pretende desprender de importancia a la presencia o el establecimiento físico de dichos contribuyentes. A este efecto, serán contribuyentes aquellas personas y entidades mencionadas que cumplan los siguientes requisitos:

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 sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10 (referente a la base imponible), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros. Para determinar dicho importe se tendrán en cuenta también las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo.

Se aclara, además, que los importes se tendrán en cuenta a nivel agregado de grupo, y en el caso de que los importes estén disponibles en una divisa distinta al euro, se utilizará el último tipo de cambio de cambio publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea.

La intención del impuesto, y no es ningún secreto, es la de gravar a aquellas grandes multinacionales que se considera que tributan a un nivel inferior de lo que deberían. Sin embargo, algunos expertos legales han subrayado cómo la forma en la que se busca conseguir esto puede codearse con la ilegalidad. Por ejemplo, Parada (2019) recrimina que pese a presentarse como neutral, en la práctica y de forma indirecta, los umbrales están diseñados para que únicamente empresas no nacionales paguen el impuesto, lo que pondría en evidencia el carácter discriminatorio en la práctica del impuesto de acuerdo a la normativa interna de la Unión Europea. Pero no solo eso, sino que además, el impuesto podría levantar sospechas en relación a la prohibición de ayudas de estado establecida en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

En otro trabajo desarrollando lo expuesto anteriormente, Mason y Parada (2018) exponen sus argumentos basándose principalmente en dos características que se

presentan, no sólo en el impuesto español, sino también en las propuestas de países como Alemania, Francia o la propia propuesta de Directiva de la UE. Estos son:

- Los elevados umbrales de ingresos necesarios para ser considerado contribuyente, que se aseguran de que solamente aquellas compañías muy grandes, que por ende se traduce desproporcionadamente en empresas extranjeras, sean las que paguen el impuesto.
- El enfoque tan estrecho del impuesto, que hace que solo algunas compañías sean gravadas, y por tanto, desfavorecido a ciertos sectores.

La cuestión es, que por la forma en la que está formulada el impuesto este recaerá principal y desproporcionadamente sobre empresas no nacionales con sede en los Estados Unidos, que operan en Europa a través de al menos una filial que luego controla el resto de empresas europeas. Y este último factor mencionado es fundamental. Pues como bien exponen los autores, la UE no contempla la discriminación frente a estados no miembros, por lo que una empresa con sede en Estados Unidos estaría incapacitada para presentar una reclamación legal por discriminación ante la UE. Sin embargo, el hecho de que operen a través de una filial en Europa sí les permitiría alegarlo.

Es decir, si el peso del tributo recae desproporcionadamente sobre filiales controladas por una compañía en otro estado miembro (véase Google, por ejemplo, con sede en Irlanda), podría estar constituyendo discriminación por nacionalidad. En esta línea, llaman la atención otros dos factores que pueden ser constituyentes de discriminación: el hecho de que los umbrales provoquen que solo se grave a las empresas extranjeras al no contar con empresas nacionales que los cumplan, así como el trato discriminatorio entre grupos y empresas independientes, al incluir los beneficios agregados de grupo como criterio de contribución. Con referencia a esto último, encontramos que ya existen controversias previas que han llevado esta problemática a la justicia europea (TJUE, 2014).

Y precisamente los Estados Unidos se han pronunciado al respecto. En un informe de la Oficina del Representante Comercial de EE.UU ya mencionado antes, EE.UU no solo califica el IDSD como discriminatorio hacia empresas norteamericanas, que serán en gran mayoría las afectadas por el impuesto, sino que además lo califica de

inconsistente con los principios internacionales de imposición. Además, el informe norteamericano acusa al IDSD de afectar y restringir considerablemente el comercio americano (Office of the United State Trade Representative, 2021a). Como consecuencia, a finales de marzo de 2021 EE.UU ha realizado una consulta publica en relación al efecto de la medida española y a unas posibles represalias comerciales hacia España, como consecuencia de la introducción del IDSD (Office of the United State Trade Representative 2021b).

En la misma línea, para juzgar si existen motivos que demuestren ayudas de estado habría que discutir si el tributo es una forma encubierta de favorecer a empresas nacionales o a empresas más pequeñas con respecto a sus competidores, es decir, que se entienda el tributo a las grandes compañías como un subsidio para sus competidores.

En definitiva, los umbrales que establecen cuales serán los sujetos contribuyentes del impuesto están definidos, como bien han reconocido desde el gobierno, para que el impuesto afecte principalmente a las grandes empresas multinacionales. Pese a que sigue prácticamente el mismo criterio que la propuesta de Directiva de la UE respecto a su impuesto sobre servicios digitales, esto no le exime de dudas sobre su legalidad, como acabamos de exponer. Ante esta situación, queda por ver si una vez el impuesto entre en vigor, los litigios legales se suman a el resto de ya mencionadas complejidades que emanan de la implantación del mismo.

5.1.5. Devengo y base imponible

El artículo 9 de la Ley 4/2020 sobre el IDSD establece que el devengo del impuesto se dará en el momento en el que se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Mientras que en el caso de que estas originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, se devengarán en el momento del cobro del precio por los importes efectivamente percibidos.

El artículo 10 establece que la base imponible se constituirá por los ingresos directos, esto es, excluyendo el Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) u otros equivalentes, que haya obtenido el contribuyente por cada prestación de servicios digitales que queden sujetas al impuesto, realizadas en territorio español. Se aclara que,

en el supuesto específico de las operaciones intragrupo, se utilizará para la base imponible su valor normal de mercado.

Para cada servicio gravado se establecen las siguientes reglas para determinar la base imponible:

- a) Para los 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.

Hay que tener en cuenta que, pese a que el Impuesto está dirigido a gravar los ingresos por prestación de servicios de publicidad dirigida, el diseño del cálculo de la base imponible según se describe en la Ley supone que la base imponible no esté compuesta realmente de los ingresos por publicidad dirigida en España, sino por una proporción de los ingresos totales en función de las veces que haya aparecido la publicidad en territorio español en relación al número de veces que haya aparecido en dispositivos en todo el mundo. Por tanto, la base imponible no estará realmente relacionada, ni mucho menos coincidirá, con la facturación que se realice por ingresos publicitarios a anunciantes españoles ni a dispositivos o usuarios en territorio español, sino que será una proporción de la facturación mundial por estos servicios.

La dificultad que emana del correcto cálculo de la base imponible para el caso de los servicios de publicidad en línea es más que obvia. Ya no solo la complejidad de controlar el número de veces que aparece la publicidad en cada dispositivo del territorio español parece un claro impedimento, sino que el hecho de controlar o medir el número de veces que cada anuncio o elemento publicitario aparece en los dispositivos a nivel mundial parece totalmente irrealizable. De este modo, queda a la buena fe del contribuyente presentar un cálculo adecuado de dicha proporción, teniendo en cuenta que el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos de todo el planeta es un elemento ciertamente incontrolable, a merced de ser manipulable a la voluntad real de tributación del contribuyente, y prácticamente

imposible de trazar mediante el paradigma tributario unilateralista imperante en la actualidad (Sánchez-Archidona Hidalgo, 2019).

En el caso de que fuese posible, daría lugar a inevitables dificultades técnicas (las apariciones debería controlarse simultáneamente según aparecen y no a posteriori, ante la incapacidad de los operadores de telecomunicaciones de almacenar de forma prolongada el tráfico de la red) y jurídicas (se debería controlar la conexión a la red de los usuarios, y se pondría en duda el derecho consitucional a la intimidad personal), lo que lo aleja de la realidad (Belda Reig, 2019).

- b) Para los servicios de intermediación en línea en los que se facilite la entrega 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 territorio español, respecto al número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en el que estén situados.

En este caso, continuamos con algunas de las complejidades mencionadas anteriormente, pero es que además ahora se multiplican, pues en cada operación participan dos usuarios (comprador y vendedor) y nace la necesidad entonces de computar el número de ellos que se encuentran en España en el momento de la conclusión de la operación. Nos encontramos, por tanto, con la necesidad de tratar una cantidad ingente de datos y encima, de forma individualizada cada operación, cuando es posible que la metodología actual de este tipo de empresas se base en facturar agregando operaciones por periodos. Deberán además, controlar la localización de todos los usuarios que intervengan, que no tiene porqué coincidir con los datos de envío.

- c) Para el resto de servicios de intermediación en línea (sin entregas de bienes o prestación de servicio subyacentes) la base imponible 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 hubiesen abierto utilizando un dispositivo que se encontrase en el momento de su apertura en el territorio de aplicación, resultando en todo caso indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada.

Una vez más, no queda este apartado desembarazado de la problemática de la medición y el control, a nivel mundial y nacional, pero además incluye problemática adicional relacionada con el hecho de incluir la retroactividad temporal, con el objetivo de poder gravar todos aquellos servicios que se originen en la actualidad pese a que las cuentas hayan sido creadas antes de la entrada en vigor del Impuesto. Además, como se ha expuesto en apartados anteriores, los ingresos generados por un usuario que tenga una cuenta cuya apertura hubiere sido realizada en otro país, pero se encuentre residiendo en España y disfrutando de los servicios de intermediación en territorio español, quedarían exentos de constituir la base imponible. Mientras que los ingresos generados en otro territorio pero a raíz de un usuario con una cuenta que fuera creada en territorio español, estaría siendo sujetos de tributación en España. Situación que no parece lógica, y mucho menos estaría respondiendo a la intención con la que se crea el impuesto.

- d) Para el caso de los 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 sea el lugar en el que estén situados. Del mismo modo que en el apartado anterior, será indiferente el momento en el que los datos transmitidos hubiesen sido recopilados.

De nuevo, destaca el problema de la medición y control no solo sobre los datos recogidos sino sobre las operaciones de transmisión de los mismos. Un aspecto que viene acentuado por el carácter intangible de los datos, que dificulta aun más la comprobación de las operaciones, que además se suelen caracterizar por su enorme tamaño y volumen. Como expone Belda Reig (2019) aparece una dificultad adicional que se da cuando las ventas de volúmenes de datos se den desde filiales ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones con poca o nula transparencia fiscal lo que supondría una total opacidad con respecto a los procedimientos de comprobación e inspección de nuestra Agencia Tributaria.

Finalmente, si no se conociese el importe de la base imponible una vez llegado el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo de forma provisional en base

a criterios fundados, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe sea conocido, mediante la autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación, que se deberá realizar en un periodo máximo de cuatro años desde la fecha de devengo correspondiente a la operación.

5.1.6. Tipo impositivo y cuota íntegra

El tipo impositivo exigido será del 3% sobre la base imponible, lo que dará lugar a la cuota íntegra del impuesto.

En este sentido, el tipo impositivo va en línea con el propuesto por la Directiva de la Comisión Europea, así como con el existente en Francia e Italia, y superior al 2% del DST británico.

5.1.7. Obligaciones formales

La Ley 4/2020 establece en el artículo 13 las obligaciones a las que estarán obligados los contribuyentes del impuesto, que son las siguientes:

a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

b) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

c) Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente, que comentaremos a continuación según el borrador de texto publicado hasta la fecha.

d) Prestar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales.

e) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la UE. En este caso se precisa, además, que el contribuyente o su representante, están obligados a poner

en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, antes de la finalización del plazo de declaración de las operaciones sujetas al impuesto.

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

g) 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 servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IDSD.

h) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio español.

De estos requisitos llaman la atención especialmente los apartados d), f) y h), debido a la complejidad técnica y a la carga económica y administrativa que conllevan, que se presenta difícil de cumplir. Esto queda más en evidencia si atendemos al borrador de Reglamento del Impuesto en el que se desarrollan los artículos 7 y 10 del mismo, para profundizar en los métodos de localización de usuarios aceptados como prueba, así como en las obligaciones formales de los contribuyentes.

Así, el Artículo 2. del Capítulo II del borrador de reglamento relativo a las obligaciones formales, desarrolla los registros requeridos del IDSD. Se establece que, en cada periodo trimestral de liquidación, los contribuyentes deberán llevar, conservar y poner a disposición de la Administración registros de cada operación sujeta al Impuesto, así como una memoria descriptiva de las mismas. Se pone de manifiesto lo que deberá determinarse en dichos registros, especificando para cada tipo de servicio. De modo general serán: los ingresos totales derivados del servicio, con identificación del cliente (que será a través del nombre y apellidos, razón social o denominación completa, y NIF en caso de estar disponible), el número total de veces que se presta el servicio sin importar

el lugar donde se realice (aplicándose a cada servicio particular sería el número de veces que aparece la publicidad, el número de usuarios que intervienen, o el número de cuentas abiertas en una interfaz) y el número de veces que se presta el servicio en el territorio de aplicación del impuesto.

Por su parte, la memoria descriptiva deberá incluir los procesos, métodos algoritmos y tecnologías que se hayan empleado para: analizar los servicios que quedan sujetos al impuesto y cuáles no; localizar la prestación de cada servicio y ver si es atribuible o no al territorio de aplicación; y calcular los ingresos correspondientes a cada prestación que quede sujeta al Impuesto. Además, se deberán identificar aquellas aplicaciones o programas que se hayan utilizado para llevar a cabo lo mencionado.

Cabe realizar un pequeño inciso en este apartado. Mas allá de las dificultades técnicas ya comentadas, llama la atención que el reglamento exija la identificación en el registro del nombre del cliente del servicio digital. Es decir, una dificultad añadida, aún más si cabe, con la posibilidad más que factible de que dicho cliente no sea residente en España, o no goce de características que faciliten su identificación (como la ausencia de NIF). Además, se trata de un aspecto que se menciona en el borrador del reglamento, pero en ningún momento aparece en la Ley, que únicamente hace referencia a los usuarios.

Del mismo modo, me gustaría subrayar que en la Memoria del borrador del reglamento, se menciona que tras la consulta pública, se recibieron diversas observaciones de por lo menos 9 entidades, relativas a las obligaciones. Entre ellas, destaca que se exigía: una mayor precisión en la definición de algunos conceptos; el señalamiento de medios de prueba para determinar el lugar de realización del hecho imponible, el establecimiento de un régimen simplificado para la determinación de la base imponible, que las obligaciones formales tengan un contenido mínimo y sin diseño específico, que en caso de grupo, exista la posibilidad de una única autoliquidación presentada por una de las entidades que lo forman; y un mayor plazo de entrada en vigor de la ley y para presentar la autoliquidación.

De este modo, parece evidente que las propias entidades son conscientes de las elevadas exigencias que implica el desarrollo reglamentario de la Ley y la dificultad de

ajustarse a ellas, la carga administrativa que conllevará e incluso de la ambigüedad o falta de claridad en algunos aspectos de la Ley.

5.1.8. Gestión del impuesto

El periodo de liquidación del Impuesto será trimestral, coincidiendo con el trimestre natural. Sin embargo, la primera liquidación esta prevista para julio de 2021, agrupando los dos primeros trimestres. Así se ha publicado en la página web de la Agencia Tributaria (2021) en un retraso en la presentación del modelo e información referida al primer trimestre de 2021, dada la circunstancia de que los textos del desarrollo reglamentario, a principios de abril, todavía no han sido aprobados.

A partir de entonces, se liquidará de manera trimestral. Asimismo, las autoliquidaciones y la deuda a ingresar, se realizarán en el lugar, forma y plazos establecidos por Orden del ministerio de Hacienda, del cual existe también un borrador todavía pendiente de aprobación definitiva.

5.1.9. Infracciones y sanciones.

El Art. 15 de la Ley 4/2020, establece las sanciones derivadas del incumplimiento de determinadas obligaciones. De este modo, se considerará infracción tributaria grave, el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 13.1.h) es decir, el incumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con el establecimiento de mecanismos de localización de los usuarios.

El importe de la sanción será del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un importe mínimo de 15.000 euros y máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya cometido la infracción o incumplimiento.

Además, resultarán de aplicación el resto de infracciones y sanciones calificadas y sancionadas de acuerdo a la Ley58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Queda a la vista, por tanto, el riesgo al que se someten las empresas en caso de no cumplir con la elevada carga administrativa del Impuesto. En especial, como ya se ha comentado, destaca la dificultad implícita que conlleva el proceso de localización de los usuarios. En todo caso, las características de los requerimientos hacen muy difícil no solo la presentación de todas las exigencias de la Ley, sino la consiguiente comprobación e inspección tributaria para asegurar el cumplimiento de la misma.

5.1.10. Orden Jurisdiccional

Como conclusión, el último artículo de la Ley establece que será la jurisdicción contenciosa-administrativa, previo agotamiento de la vía económica-administrativa la única competente para dirimir las controversias de hecho y derecho que acontezcan entre la Administración y los contribuyentes, en relación a las cuestiones referidas en esta Ley.

5.1.11. Conclusiones del análisis del IDSD español

Una vez analizado la Ley sobre el IDSD español, encontramos que el impuesto no está exento de controversias en ninguno de sus aspectos. La complejidad que supone adecuar las normas fiscales a las nuevas actividades económicas deriva en problemática en numerosos aspectos tanto legales como técnicos.

Entre los aspectos legales, por un lado, encontramos la discusión sobre la naturaleza del impuesto, al haber argumentos que cuestionan su naturaleza indirecta o las dudas sobre su legalidad de acuerdo a la posible discriminación en la práctica por nacionalidad, o la posible existencia de ayudas de Estado al circunscribirse en la práctica a multinacionales extranjeras. Del otro lado, encontramos dificultades técnicas relacionadas con la definición y acotación de conceptos a la hora de establecer las actividades que supongan hechos imposables, la complejidad de determinar de manera correcta el lugar de realización de los mismos, así como la que emana de determinar también de manera adecuada la base imponible, lo cual algunos juristas opinan queda totalmente a merced de la buena fe del contribuyente. Finalmente, a todo lo mencionado se le añade el cumplimiento de las exigencias formales a los contribuyentes, que suponen una carga administrativa, y por ende económica (y técnica) al parecer de muchos excesivamente elevada y difícil de cumplir. Pese a todo, considero justo mencionar que

al ser el impuesto español prácticamente una transposición de la propuesta de Directiva de la Comisión Europea, muchas de las críticas deben ser dirigidas a esa primera propuesta del organismo europeo.

6. Análisis del impacto socioeconómico del impuesto.

Dada que la adopción del IDSD viene dada por el convencimiento de que las empresas protagonistas de la economía digital están gravadas de forma inferior a la que deberían, y por la inadecuación de la formulación actual del Impuesto de Sociedades a los nuevos modelos de negocio, cabe estudiar cuales son las estimaciones de recaudación del impuesto, si son realistas o no, y si son realmente significativas para justificar su introducción.

En un primer momento, en la Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (2018), las primeras estimaciones oficiales del gobierno español se basaban en un estudio del impacto recaudatorio de la Comisión Europea, donde aplicando el peso de la economía española respecto al PIB europeo (7,5% en ese momento), se estimaba una aportación recaudatoria de 600 millones de euros en España de introducirse la propuesta de la Comisión. Esa estimación se modificó atendiendo al peso de la economía digital española en la UE (9,1% frente al 7,5% del PIB), lo que elevaba las cifras a 728 millones de euros. Del mismo modo, como el umbral español establece en 3 millones (frente a los 5 de la propuesta europea) los ingresos derivados de servicios digitales para quedar sujeto al impuesto, se presuponía un aumento significativo de los contribuyentes, lo que elevaría la cifra a 968 millones de euros. Finalmente, se indicó un crecimiento esperado de este tipo de actividades superior al del PIB nominal, lo que dejaba las estimaciones oficiales en cifras cercanas a los 1.200 millones de euros de recaudación, dejando claro que pese a la falta de referencias, según se declaraba en la Memoria, la recaudación real “no debería diferir en exceso” de aquella cifra.

Estas estimaciones del gobierno español fueron consideradas por parte de casi todos los grupos de interés relacionados con la materia como bastante optimistas. Hasta tal punto, que la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal estimaba en su

informe de dicho año la recaudación del impuesto en cifras bastante inferiores, que oscilaban entre los 546 millones de euros y los 968 millones de euros en el caso más optimista (AIREF, 2018).

En febrero de 2020, en una nota de prensa anunciando la aprobación del Proyecto de Ley, la estimación del gobierno ya se situaba en 968 millones de euros (Consejo de Ministros, 2020). Una reducción achacada a la desaceleración de la economía, y que curiosamente coincidía con la estimación más optimista aportada en su día por la AIREF. En la misma línea, en octubre del mismo año, en una nueva nota de prensa para anunciar la aprobación de la Ley, el ministerio de Hacienda anunciaba que las previsiones seguían siendo las mismas (pese al impacto de la pandemia del coronavirus) apelando a las expectativas de un fuerte crecimiento económico en 2021, crecimiento que de momento en el primer trimestre no se ha dado, y excusándose en que al tratarse de actividades digitalizadas, no se han visto tan golpeadas por la pandemia. De nuevo, afirmación cuestionable, pues parece obvio que los servicios de intermediación en línea con entrega de bienes o prestaciones de servicios subyacentes, como pueden ser Uber o Airbnb, se han visto fuertemente afectados por la reducción de la movilidad y el turismo a raíz de la pandemia.

Indiferentemente, si tomamos por válidas las estimaciones del gobierno, el Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales supondría el 0,45% de los ingresos fiscales del país, tomando como base los datos de recaudación del año 2019 aportados por la Agencia Tributaria. Siguiendo la misma línea, la recaudación por el nuevo impuesto digital supondría un 4% de la del Impuesto de Sociedades. Una aportación significativa si tenemos en cuenta el limitado número de empresas que en principio serían contribuyentes del Impuesto, y que reflejaría un cumplimiento del objetivo de aumentar la tributación de las grandes empresas tecnológicas.

Sin embargo, es necesario a su vez tener en cuenta el impacto que tendrá el impuesto digital en la economía española, tanto a corto como a largo plazo, y a nivel micro y macroeconómico. Un informe conjunto de la consultora PwC junto a Ametic y Adigital (la asociación española de economía digital) (2019) pone de manifiesto numerosos efectos negativos sobre la economía española como consecuencia de la introducción del nuevo tributo.

El primer elemento de impacto que se evidencia es que el coste del Impuesto de para las empresas se trasladará a los precios, siendo el consumidor final el que asuma en gran parte el coste del mismo. Este elemento ya entraba en consideración en los distintos informes acerca del impacto del Impuesto, y nada más lejos de la realidad, la entrada en vigor del tributo no ha hecho más que evidenciarlo. De este modo, dos de las grandes multinacionales que verán más afectadas sus servicios, Google y Amazon, ya han anunciado medidas. Así, Google informó mediante un correo a sus clientes que utilizan su plataforma para anunciarse, que a partir del 1 de mayo de 2021, se aplicará un recargo del 2% a las facturas “para cubrir parte de los costes asociados al cumplimiento de la legislación que regula el impuesto sobre Servicios Digitales” (Semprún, 2021). La decisión de Google viene después de la de Amazon, que un mes antes había anunciado a sus vendedores externos también a través de un correo electrónico, que a partir del 1 de abril “aumentaremos las tarifas de referencia en un 3% para los productos vendidos en España para reflejar ese impuesto adicional” (Salvatierra, 2021).

Estos dos ejemplos de las grandes tecnológicas americanas evidencian perfectamente cual va a ser la dinámica en la forma de afrontar el impuesto. Y es que de la misma forma que estas dos empresas repercuten la tasa completa o en gran parte, a sus clientes, es muy probable que las pymes acaben repercutiéndolo de igual manera, en la medida que puedan, al consumidor final. El impacto de este efecto, que ya es un hecho, se estimaba en el informe de PwC, teniendo como base que se cumplían las previsiones del gobierno (968 millones de recaudación), en un coste de entre 450 y 562 millones de euros para las empresas en forma de menor facturación y de entre 515 y 665 millones para los consumidores, como consecuencia del incremento de precio y el consecuente descenso de las unidades vendidas. Cabe mencionar también el efecto negativo en la recaudación fiscal que provocaría esto, pues una menor facturación de las empresas reducirá beneficios y, por ende, supondrá también una menor cuota a ingresar en el Impuesto sobre Sociedades. Finalmente, el informe concluía que los impactos directos e indirectos del impuesto sobre el PIB nacional, en forma de reducción de la actividad económica y desincentivo de inversión entre otras, supondrán una reducción del Producto Interior Bruto español de entre 586 y 662 millones, en función de los distintos escenarios de elasticidad de la demanda.

Por todo lo mencionado, se puede inferir que el impuesto podría afectar el desarrollo tecnológico y la digitalización del mercado español, al desincentivar la inversión en dicho sector, y al propiciar una desventaja del negocio digital frente al físico. Se estaría perjudicando a uno de los principales motores del crecimiento económico. Y se podría incurrir en una disrupción del ritmo de desarrollo del mercado español frente a sus vecinos europeos.

Otro informe de la Fundación Civismo, en relación también al impacto del IDSD, arroja conclusiones muy parecidas. Así Santacruz (2018), defendía que el impacto resultará en pérdidas permanentes en la cadena de valor del sector digital, incentivos a la deslocalización de la innovación y el emprendimiento y desincentivos a la inversión, pérdida de demanda, y la aparición de un efecto sustitutivo, en favor de los productos no gravados frente a los que si lo estén. Santacruz cuantifica también el efecto de alguna de estas cuestiones, estimando una reducción de márgenes en el sector de servicios digitales de casi 180 millones de euros, una bajada media de la rentabilidad en dos puntos porcentuales, una reducción de medio punto porcentual de la capacidad de inversión del sector, y un coste de un tercio del impuesto asumido por el consumidor final, mientras hace énfasis en como las pymes que realicen funciones intermediarias, se verán mucho más afectadas debido a su menor capacidad de negociación, y por tanto mayor dificultad de repercutir el impuesto al consumidor final.

Parece haber cierto consenso relativo a que las consecuencias económicas de introducir el impuesto digital en España serían contraproducentes. Ya hemos apreciado como las multinacionales tecnológicas están trasladando el impuesto a clientes y consumidores españoles, lo que demuestra que no se está logrando el objetivo perseguido con el Impuesto que es conseguir que estas empresas pagaran más impuestos (los que justamente les corresponde) en España. En la misma línea, con todo lo comentado, si las expectativas se mantienen relativamente cercanas a la realidad, la capacidad recaudatoria del impuesto (que ya hemos visto que, a pesar de ser incierta y difícil de calcular, parece bastante optimista) parece insuficiente para compensar el efecto desacelerador que tendría en la economía.

7. Alternativas al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Ha quedado expuesto a lo largo del trabajo que el IDSD no es ni mucho menos, una opción perfecta para dar solución a los desafíos fiscales que emanan de la economía digital. Una vez entendido lo propio, cabe realizar un pequeño repaso a otras alternativas que existen para tratar de ajustar las normas tributarias a los modelos de negocio digitales.

Mientras que en los países europeos predomina la opción del IDSD o similares, el caso de Latinoamérica es distinto, y en el continente latinoamericano domina la vía que opta por tasar a las compañías digitales a través del Impuesto sobre el Valor Añadido, una alternativa que se estudió y contempló también en el marco del plan BEPS de la OCDE. De este modo, Chile introdujo en junio de 2020 un impuesto sobre valor añadido del 19% para las empresas OTTs (Over the Top en inglés) que se refiere a los servicios de libre transmisión de audio, video u otros contenidos a través de internet, y para otros prestadores de servicios digitales, entre los que se incluyen Airbnb, Amazon, Netflix o Spotify (Mingas, 2020). En la misma línea, México enmendó su ley sobre el IVA para permitir también que, a partir de junio de 2020, se graven las ventas online a consumidores que se encuentren en el país con un tipo impositivo del 16%, sin tener en cuenta si el proveedor del bien o servicio cuenta con presencia física en el país (Mialik, 2020). Chile y México no son más que dos ejemplos concretos, de una lista más larga de países que incluye a Uruguay, Argentina o Colombia, donde se ha optado por legislar la tributación de los servicios digitales en torno al IVA.

Sin embargo, la vía tomada por los países latinoamericanos no parece ser la más adecuada. Si ya en apartados anteriores hemos expuesto y criticado cómo la naturaleza indirecta del impuesto permite a las multinacionales repercutir el impuesto a los clientes, tratar de legislar la tributación de los servicios digitales a través del IVA no sirve de mucho, la carga impositiva no correría a cargo de las empresas que supuestamente tributan por debajo de lo que debería, sino de los consumidores.

Otra de las soluciones pasa por materializar los Pilares I y II propuestos por la OCDE. Como se ha comentado al principio del trabajo, el Pilar I busca poner una solución a la posibilidad de gravar los beneficios en una jurisdicción sin que la empresa cuente con presencia física. En este contexto, se propone la introducción de una regla de cálculo de

la base imponible de las empresas multinacionales, de modo que se reparta una porción de la misma, lo que se califica como beneficio residual, entre las jurisdicciones de mercado, esto es, entre aquellas jurisdicciones en las que opera y vende sin necesidad de contar con presencia física (OCDE, 2020a). Un cálculo que se realizaría usando como base las cuentas consolidadas presentadas por las empresas. Una medida eso sí, que requiere establecer los mecanismos para el cálculo de ese beneficio residual (se prevé que sea el beneficio que exceda a partir de un porcentaje determinado de rentabilidad obtenida, que es el que se debe determinar), así como los criterios para establecer qué jurisdicciones tienen derecho a esa asignación y reparto del beneficio residual y la cantidad que les corresponde a cada una.

Similar a este planteamiento del Pilar I encontramos la llamada *Sales Formulary Apportionment (SFA)* que la podríamos traducir como la fórmula de atribución de ventas o beneficios. Esta opción, que plantearon Ferry, Parks y Dahal (2019) como alternativa al impuesto digital francés, que propone que las empresas paguen impuestos en cada territorio, estableciendo como base imponible para cada jurisdicción la cantidad resultante de aplicar al beneficio global de la compañía el porcentaje de ventas obtenidas en cada territorio sobre las ventas globales.

Finalmente, otra medida alternativa o complementaria a las anteriores la encontramos en la propuesta del Pilar II, que busca establecer que las empresas multinacionales que operen en ciertos umbrales de beneficio estén sometidas a un nivel mínimo de impuestos, con independencia del lugar en el que operen o tengan su sede. Y es que esta propuesta está tomando mucha fuerza de nuevo, gracias al apoyo que tiene por parte de la administración del nuevo presidente de EE.UU, Joe Biden. Las ambiciones reformistas del presidente americano requieren de una mayor presión fiscal, lo que ha llevado a los Estados Unidos a reavivar la discusión entorno a la introducción de un impuesto mínimo global, acelerando las negociaciones con los países de la OCDE.

Lo que se propone desde el gigante americano, en línea con la propuesta del Pilar II y como medida para acabar de una vez por todas con la “carrera a la baja” con respecto a los impuestos sobre sociedades, es lo siguiente: si una empresa cuenta con sede en un país A pero reporta beneficios y tributa en otro país B a un tipo efectivo menor que el establecido como mínimo a nivel global, el país A podrá exigir la cantidad restante hasta

alcanzar el tipo mínimo establecido (Goldstein, 2021). Bien es cierto que para hacer de esta una medida efectiva, debe ser complementaria a otra que vaya en línea con una atribución justa de beneficios como las mencionadas con anterioridad. De lo contrario, si bien se estaría consiguiendo que las multinacionales tributaran mayores cantidades de impuestos, no tendrían por qué estar haciéndolo en el lugar donde crean valor, que no deja de ser uno de los desafíos claves a resolver.

En definitiva, las propuestas planteadas atacan los problemas de una tributación más justa y a la vez más elevada, mediante el establecimiento de un tipo mínimo global aplicable a todas las empresas multinacionales y también de un sistema de asignación de beneficios independiente de la presencialidad física. Además, y quizás una de las mayores razones de peso para poner el foco sobre ellas, es que buscan una solución unificada que sustituya la unilateralidad e incertidumbre de los DSTs, que como ya hemos visto tienen bastantes puntos de mejora

8. Conclusiones.

Habiendo expuesto todo lo anterior, es más que evidente que el desafío de la fiscalidad digital sigue siendo una herida abierta en el sistema tributario internacional, que cada país está tratando de curar como buenamente puede a la espera de una respuesta unificada. Es el propio carácter global de la cuestión el que le aporta tanta importancia y a la vez lo hace tan complicado de resolver. La falta de acuerdo, tan necesaria para adoptar una decisión consensuada y aceptable para la gran cantidad de actores afectados, ha provocado que el horizonte temporal de la solución se haya ampliado tanto. Una discusión que empezó en el año 2013 con el plan de Acción BEPS y de la que se esperaba una solución definitiva para el año 2020, que todavía no se ha encontrado.

Esta situación de bloqueo está derivando en un caos tributario internacional, en el que cada país está optando por introducir sus propias medidas. Una homogeneidad en las medidas (dentro de la unilateralidad con la que se implementan) podría ayudar a solucionar temporalmente el problema ante la latente falta de acuerdo, especialmente con aquellos países que se benefician del régimen actual. Sin embargo, nos encontramos con una gran diversidad de impuestos y medidas heterogéneas, con diversas particularidades y enfoques diferentes. Diferencias que han quedado claramente expuestas en la comparación de los impuestos británico, francés, italiano y español, los cuales, pese a

perseguir todos un objetivo común, optan por utilizar vías distintas. Esto no hace más que perjudicar la competitividad global, aumentar la fragmentación de los mercados y sumergir a las empresas en complejidades administrativas en su camino por cumplir los distintos requisitos de cada jurisdicción, mientras aleja aún más la posibilidad de llegar a una resolución común.

Si nos centramos en el caso de España, y el análisis de su IDSD, quedan de manifiesto numerosas carencias y limitaciones que lo alejan de ser una medida adecuada. Dejando de lado las inquietudes sobre su discutible legalidad, en base al posible carácter discriminatorio del Impuesto, el IDSD presenta multitud de complejidades prácticas: Los métodos de cálculo de la base imponible exigen al contribuyente llevar medición y control de ciertos aspectos que se presentan irrealizables e incluso nos hacen cuestionar si realmente se adecuan al objetivo con el que se introduce el impuesto (recordemos por ejemplo, que la base imponible relativa al servicio de publicidad se calcula con una proporción de las veces que aparece la publicidad en dispositivos en España en relación a las veces que aparece en todo mundo, y no teniendo en cuenta la facturación obtenida por publicidad en España, o que en el caso de ciertos servicios de intermediación, lo que se tiene en cuenta es dónde se abrió la cuenta utilizada por el usuario, y no donde se encuentra el usuario en el momento del servicio). Del mismo modo, la determinación del lugar de los usuarios, que determina a su vez el lugar de realización del hecho imponible, y cuya prueba corre a cargo del contribuyente, está expuesta a posibles obstáculos, como el fácil falseo de la dirección IP. En estas situaciones controvertidas, lejos de aportar claridad y seguridad jurídica, la Ley deja abierto a interpretación establecer sobre quién recae la responsabilidad de aportar la ubicación correcta del usuario. Todo lo comentado se traduce en una carga administrativa que se presenta como excesiva y con una elevada complejidad técnica. Ambas, en todo caso, parecen desproporcionadas e injustificadas.

Finalmente, se debe mencionar también como dada su (discutida) naturaleza indirecta, las empresas tienen la capacidad de repercutir el coste del Impuesto a sus clientes, cosa que ya están haciendo, lo que convierte la iniciativa en un fracaso absoluto, pues son los consumidores finales, en muchos casos, los que van a acabar soportando la carga impositiva, y no las multinacionales prestadoras de servicios digitales.

Se ha presentado además cómo la introducción del impuesto se percibe como mayoritariamente negativa en el aspecto socioeconómico, con sendos informes que evidencian un efecto negativo y desacelerador en la digitalización de la economía española, en el I+D y en la capacidad emprendedora del país, lo que se traduce en un menor crecimiento económico a futuro. Unas perspectivas que no han tenido en cuenta las tensiones diplomáticas y las amenazas sancionadores originadas a raíz de la introducción del IDSD, especialmente por parte de EE.UU. Parece, por tanto, que las expectativas de recaudación del impuesto no son suficientes para justificar la introducción del mismo.

Con todo ello, se han discutido varias vías alternativas al IDSD. La primera pasa por gravar los servicios digitales a través del Impuesto sobre el Valor Añadido, muy característica de los países latinoamericanos, pero que resulta claramente inadecuada teniendo en cuenta los objetivos que se persiguen. Las demás, siguen la línea planteada por la OCDE en el marco del plan BEPS, que parecen más adecuadas si realmente se desea una solución unificada. Estas proponen una fórmula de atribución de beneficios a través de nuevas formas de establecer nexo entre empresas y jurisdicciones, desligadas de la presencia física. Se plantea también, la introducción de un tipo impositivo efectivo mínimo para las empresas multinacionales, con el objetivo de someterlas a una mayor y más justa tributación. Todas ellas son propuestas que vienen siendo discutidas durante los últimos años sin grandes avances en materia práctica. Sin embargo, las esperanzas recaen ahora sobre una renovada actitud por parte de Estados Unidos a raíz del cambio de ejecutivo, que se espera pueda reavivar y dinamizar las negociaciones.

Teniendo en consideración todo lo expuesto, lo único que se puede afirmar con certeza es la falta de alineación del sistema tributario actual con el contexto económico y social en el que nos encontramos. Ante esto, es necesario que sea cual sea la solución que se adopte, se tome en un contexto multilateral y esté dotada de una suficiente flexibilidad que permita adaptarse con mayor facilidad a futuros cambios y desafíos que aparezcan, en un contexto económico y social tan cambiante y dinámico.

9. Bibliografía

- Agencia Tributaria. (2020). *Informe Anual de Recaudación Tributaria*. Obtenido de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2019/Presentacion/Presentacion.html
- Agencia Tributaria. (2021). *Anuncio sobre los plazos de presentación e ingreso de los nuevos impuestos: Impuesto sobre Transacciones Financieras e Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Obtenido de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Aviso_sobre_los_plazos_de_presentacion_e_ingreso_de_los_nuevos_impuestos__Impuesto_sobre_Transacciones_Financieras_e_Impuesto_sobre_Servicios_Digitales_.shtml
- AIReF. (2018). *Informe Sobre las Líneas Fundamentales de los Presupuestos de las Administraciones Públicas 2019*. Informe 45/18. Obtenido de https://www.airef.es/wp-content/uploads/2018/10/INFORMES/2018-12-14-Informe-DBP-2019_version-web-20181214-1.pdf
- Ametic; Adigital; Pwc. (2019). *Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española*. Obtenido de https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf
- Asen, H. (2020). *What European OECD Countries are Doing about Digital Service Tax*. Tax Foundation. Obtenido de <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>
- Belda Reig, I. (2019). La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional. *Quincena Fiscal num 17/2019*. Editoria Aranzadi. S.A.U.

Brennen, S; Kreiss, D. (2014). *Digitalization and Digitization*. Culture Digitally. Obtenido de <https://culturedigitally.org/2014/09/digitalization-and-digitization/>

BOFIP. (2020). *TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables*. Obtenido de <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12204-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-20200323>

Brynjolfsson, E.; Kahin, B. (2000). *Understanding the Digital Economy. Data, Tools, and Research*. The MIT Press. Obtenido de <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=dpf2hL6E-GcC&oi=fnd&pg=PA1&dq=Brynjolfsson+y+Kahin&ots=sWrE3b-idL&sig=dDAdhgZNGu8MK0LLgmHvwIJSajs#v=onepage&q=Brynjolfsson%20y%20Kahin&f=false>

Buhkt, R; Heeks, R. (2017). *Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy*. Development Informatics Working Paper no. 68. Obtenido de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3431732

Clifford Chance. (2020). *Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales en España*. Obtenido de <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2020/10/Impuesto-sobre-Determinados-Servicios-Digitales-en-Espa%C3%B1a.pdf>

Comisión Europea. (2017). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. *Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*. Obtenido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=ES>

Comisión Europea. (2018a). *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) 147 final . Obtenido de <https://eur->

lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF

Comisión Europea. (2018b). *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. Obtenido de <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-148-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

Comisión Europea. (2020). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Programa de trabajo de la Comisión para 2021. Una Unión de vitalidad en un mundo de fragilidad*. COM(2020) 690 final. Obtenido de https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:91ce5c0f-12b6-11eb-9a54-01aa75ed71a1.0018.02/DOC_1&format=PDF

Congreso de los Diputados . (2020). *Enmiendas e índice de Enmiendas al articulado. 121/000001. Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Obtenido de https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-2.PDF

Consejo de Ministros. (2020). *Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras*. Obtenido de https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx

Consejo de la Unión Europea. (2017). Conclusiones del Consejo (5 de diciembre 2017). *"Responder a los desafíos de imposición de la economía digital"*. Obtenido de <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15445-2017-INIT/es/pdf>

Ferry, J., Parks, B., & Dahal, A. (2019). *An Alternate Solution for France's Digital Tax*. TaxNotes: Obtenido de <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/alternate-solution-frances-digital-services-tax/2019/10/14/2b0p3?highlight=An%20Alternate%20Solution%20for%20France%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax>

FMI. (2018). *Measuring the Digital Economy*. Obtenido de <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy>

Gobierno de España. (2020). *El Senado aprueba definitivamente los Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre Transacciones Financieras*. Obtenido de https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2020/07102020_fiscalidad.aspx

Goldstein, J. (2021). *The case for a Global Minimum Corporate Tax*. Atlantic Council. Obtenido de <https://www.atlanticcouncil.org/blogs/new-atlanticist/the-case-for-a-global-minimum-corporate-tax/>

G20 DETF. (2016). *G20 Digital Economy Development and Cooperation Initiative (Final)*. Obtenido de <https://www.mofa.go.jp/files/000185874.pdf>

HM Revenues & Customs (2020). *Digital Service Tax Manual*.

IAB. (2019). *2018 Full-Year IAB Internet Ad Revenue Report*. Obtenido de <https://www.iab.com/insights/iab-internet-advertising-revenue-report-2018-full-year-results/#:~:text=Revenues%20for%20FY%202018%20increased,2017%20revenues%20of%20%2450.1%20billion.>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado* núm. 302, de 18/12/2003. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *Boletín Oficial del Estado* núm. 274, de 16 de octubre de 2020, 88569 a 88580. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355

Mason, R., & Parada, L. (2018). *Digital Battlefield in the Tax Wars*. Tax notes international 1183. Obtenido de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3279639

Mesenbourg, T. (2001). *Measuring the Digital Economy*. U.S. Bureau of the Census. Obtenido de <https://www.census.gov/content/dam/Census/library/working-papers/2001/econ/umdigital.pdf>

Mialik, H. (2020). *Mexico's New Value-Added Tax On Digital Services*. Mondaq. Obtenido de <https://www.mondaq.com/mexico/sales-taxes-vat-gst/899330/mexico39s-new-value-added-tax-on-digital-services>

Mingas, M. (2020). *Digital service providers face 19% tax in Chile*. Capacity. Obtenido de <https://www.capacitymedia.com/articles/3825635/digital-service-providers-face-19-tax-in-chile>

Ministerio de Hacienda. (2018). *Memoria del Análisis Normativo del Anteproyecto de la Ley XX/2018, de XX de XX, del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales*. Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20APL%20IDSD.pdf>

Ministerio de Hacienda. (2020). *Proyecto de Real Decreto XX/2020, de XX de XX, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios*

Digitales, y se modifica el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/proyecto-rd-isd.pdf>

Ministerio de Hacienda. (2020). *Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Real Decreto XX/2020, de XX de XX, por el que se prueba el Reglamento del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/main-proyecto-rd-isd.pdf>*

Menéndez Moreno, A. (2019). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. O la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos. . *Quincena Fiscal. num 6/2019.*

OCDE. (2012). *The digital Economy.* Obtenido de <http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>

OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.* Obtenido de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page1

OCDE. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action I: Final Report.* Obtenido de <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

OCDE. (2015b). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes*. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE. (2018). *Resumen de los Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización. Informe Provisional 2018*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

OCDE. (2020a). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>

OCDE. (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint. Inclusive Framework on BEPS*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>

Office of the United State Trade Representative (2021a). *Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax*. Executive Office of the President. Obtenido de <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf>

Office of the United State Trade Representative (2021a). *Proposed Action in Section 301. Investigation of Spain's Digital Services Tax*. Obtenido de <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/FRNSpain.pdf>

Parada, L. (2019). *La Ilegalidad del Impuesto Español sobre Servicios Digitales*. Hay Derecho. Obtenido de <https://hayderecho.expansion.com/2019/01/10/la-ilegalidad-del-impuesto-espanol-sobre-servicios-digitales/>

PuroMarketing. (2019). *¿Cuánto dinero mueve en Europa la publicidad online?* Obtenido de <https://www.puromarketing.com/66/32206/cuanto-dinero-mueve-europa-publicidad-online.html>

Pwc TLS Avvocati e Commercialisti (2020). *Italy – Digital Service Tax – Public consultation over the draft secondary regulation.*

Ramírez, I. (2021). *¿Qué es una conexión VPN, para qué sirve y qué ventajas tiene?* Xataka. Obtenido de <https://www.xataka.com/basics/que-es-una-conexion-vpn-para-que-sirve-y-que-ventajas-tiene#:~:text=Una%20conexi%C3%B3n%20VPN%20lo%20que,sino%20a%20tra v%C3%A9rs%20de%20Internet.&text=Todo%20tu%20tr%C3%A1fico%20de%20red,desde%20donde%20partir%C3%A1%20al%20des>

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Boletín Oficial del Estado núm. 62, de 12/03/2004. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

Salvatierra, J. (2021). *Amazon España sube un 3% la comisión a los vendedores de su plataforma para cargarles la ‘tasa Google’.* El País. Obtenido de <https://elpais.com/economia/2021-01-22/amazon-espana-sube-un-3-la-comision-a-los-vendedores-de-su-plataforma-para-cargarles-la-tasa-google.html>

Sanchez-Archidona Hidalgo, G. (2019). Unilateralismo Fiscal en el siglo XXI. *Quincena Fiscal nº 1-2 2019.* , 19-42.

Santacruz, J. (Diciembre de 2018). *Impacto económico del impuesto digital en España.* Fundación Civismo. Obtenido de <https://civismo.org/es/impacto-economico-del-impuesto-digital-en-espana/>

Semprún, Á. (2020). *Apple, Amazon, Google y Facebook pagan sólo 22 millones a Hacienda*. elEconomista. Obtenido de <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/10673626/07/20/Apple-Amazon-Google-y-Facebook-pagan-solo-22-millones-a-Hacienda.html>

Semprún, Á. (2021). *Google cobrará un 2% más a los anunciantes para compensar la tasa digital*. elEconomista. Obtenido de <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11083347/03/21/Google-cobrara-un-2-mas-a-los-anunciantes-para-compensar-la-tasa-digital.html>

Statista. (2020). *Evolución anual de los ingresos por publicidad online en España de 2014 a 2023*. Obtenido de <https://es.statista.com/estadisticas/942931/ingresos-anuales-por-publicidad-online-espana/>

Tapscott, D. (1996) *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. McGraw-Hill. New York, NY.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2014). Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 5 de febrero de 2014. Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága. Obtenido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A62012CJ0385>

Turu, A. (2018). *La Polémica del Impuesto Sobre Servicios Digitales no evita que salga adelante*. BDO. Obtenido de <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas-bdo/diciembre-2018/sigue-adelante-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales>

Uría Menéndez. (2021). *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Uría Menéndez. Obtenido de

https://www.uria.com/documentos/circulares/1353/documento/12084/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf