



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL IMPUESTO SOBRE
DETERMINADOS SERVICIOS
DIGITALES**

Autor: Pedro Juan Beneyto Martini

5º E3 - A

Derecho Fiscal

Tutor: D. Francisco Javier Alonso Madrigal

MADRID
ABRIL, 2021

RESUMEN

A lo largo de este trabajo, se abordará el recién aprobado Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (“IDSD”) regulado en la Ley 4/2020, de 15 de octubre, y que entró en vigor en España el 16 de enero de 2021. El origen de este impuesto radica en el exponencial crecimiento del comercio electrónico y de los servicios digitales en los últimos quince años. La ausencia de una regulación técnica junto con la estructura de negocio de las multinacionales, tales como son Google, Amazon, Facebook o Apple ha supuesto en el pasado varios intentos de elaboración de un impuesto que se ajustase de manera real y exacta al volumen de negocio producido por estas empresas en los diferentes países en los que opera.

La irrupción de los mercados digitales, los servicios en *streaming* o la publicidad online han provocado un profundo cambio en la forma de utilizar internet por parte del ser humano. Al fin y al cabo, se ha podido observar que el sistema tributario comunitario no está del todo actualizado a la realidad económica que vamos a afrontar en la siguiente década. Así pues, enunciaremos tanto los intentos realizados por la Comisión Europea -en las Propuestas de Directiva- como los realizados por la OCDE -el Plan BEPS- cuyo objetivo era, y continúa siendo, el de armonizar la actuación global bajo un marco único digital.

Más adelante, se enunciarán las diferencias y similitudes del IDSD con otras propuestas realizadas por Francia, Italia o Reino Unido. La razón de su estudio no es otra que comparar la actuación realizada por países con características semejantes a las nuestras.

Una vez analizado el contexto europeo, se enunciarán los posibles conflictos que pueden surgir de la aplicación de este impuesto con la normativa europea, los tratados internacionales ratificados por España y su compatibilidad con otros impuestos, como el IVA. En último término, se estudiará el IDSD abordando las notas principales que caracterizan a cualquier impuesto.

Palabras clave: BEPS, IDSD, servicios digitales, sistema tributario, unilateralismo, naturaleza, compatibilidad.

ABSTRACT

Throughout this paper, we will address the recently approved Tax on Certain Digital Services ("IDSD") regulated in Law 4/2020, of October 15, 2020, which came into force in Spain on January 1, 2021. The origin of this tax lies in the exponential growth of e-commerce and digital services in the last fifteen years. The absence of a technical regulation together with the business structure of the multinationals such as Google, Apple, Amazon or Facebook, has meant in the past several attempts to develop a tax that is realistically and accurately adjusted to the volume of business produced by these companies in the different countries in which they operate.

The emergence of digital markets, streaming services and online advertising has brought about a profound change in the way people use the Internet. After all, it has been observed that the EU tax system is not entirely up to date with the economic reality that we are going to face in the next decade. We will therefore first list the attempts made by the European Council -in the Proposals- and by the OECD -in the BEPS Project- which had, and still have, the objective of harmonizing the form of action under a single digital framework.

Later on, the main similarities and differences between IDSD and the proposals made by some France, Italy or the United Kingdom, will be brought up. The reason for studying them is none other than to be able to understand the actions carried out by countries with very similar characteristics to ours.

Once the European context has been analysed, we will move on to the possible complications that the application of this tax may have in relation to European regulations, the international treaties ratified by Spain and its compatibility with other taxes, such as the VAT. Finally, the IDSD will be studied by addressing the main features that characterize any tax.

Key words: BEPS, IDSD, digital services, tax system, unilateralism, nature, compatibility.

ÍNDICE

0. LISTADO DE ABREVIATURAS	6
1. INTRODUCCIÓN	8
2. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO Y PROPUESTA ACTUACIÓN UNITARIA.....	10
2.1. PRE-BEPS.	10
2.2. FASE BEPS	11
2.2.1. BEPS 2014:.....	11
2.2.2. BEPS 2015	11
2.3. FALTA DE CONSENSO Y BEPS 2.0.....	13
2.4. ACTUACIÓN COMUNITARIA CONJUNTA: PROPUESTAS DEL CONSEJO... 14	
2.4.1. DIRECTIVA 2018/147	14
2.4.2. DIRECTIVA 2018/148.....	15
3. UNILATERALISMO EUROPEO.....	17
3.1. CASO REINO UNIDO	17
3.2. CASO ITALIA.....	18
3.3. CASO FRANCIA	18
3.4. PRINCIPALES DIFERENCIAS Y SIMILITUDES	19
4. VÍA UNILATERAL EN ESPAÑA	21
4.1. ORIGEN Y FINALIDAD ÚLTIMA	21
4.2. PROBLEMÁTICA EN TORNO A SU APLICACIÓN	23
4.2.1. NORMATIVA EUROPEA (TFUE) Y JURISPRUDENCIA DEL TJUE..23	
4.2.2. CONVENIOS Y TRATADOS RATIFICADOS POR ESPAÑA	25
4.2.3. COMPATIBILIDAD CON EL IVA.....	28
5. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA: LEY 4/2020, DE 15 DE OCTUBRE.	32
5.1. TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA	32
5.2. BREVE REFERENCIA A LA LEY 39/2015.....	34
5.3. NATURALEZA.....	36
5.4. OBJETO.....	40
5.5. TERRITORIO DE APLICACIÓN	41
5.6. HECHO IMPONIBLE Y LUGAR DE REALIZACIÓN	41
5.7. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN	45

5.8. SUJETOS PASIVOS: CONTRIBUYENTES.	46
5.9. DEVENGO	49
5.10. BASE IMPONIBLE.....	50
5.11. TIPO IMPOSITIVO Y CUOTA ÍNTEGRA	53
5.12. INFRACCIONES Y SANCIONES	53
6. CONCLUSIONES	55
7. BIBLIOGRAFÍA.....	58
8. ANEXOS.....	64

LISTADO DE ABREVIATURAS

ADIGITAL:	Asociación Española de la Economía Digital.
AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AMETIC:	Asociación Multisectorial de Empresas de Tecnologías de la Información, Comunicaciones y Electrónica.
BEPS:	<i>Base Erosion and Profit Shifting.</i>
BI:	Base Imponible.
BOE:	Boletín Oficial del Estado.
BOICAC:	Boletín Oficial publicado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
B2C:	<i>Business to Consumers.</i>
CAF:	Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.
CC:	Código Civil.
CCOM:	Código de Comercio.
CDI:	Convenios de Doble Imposición tendentes a regular la doble imposición de las rentas obtenidas en dos territorios diferentes.
CE:	Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978.
DOUE:	Diario Oficial de la Unión Europea.
ECOFIN:	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea integrado por los 27 ministros de Economía y Finanzas de los EEMM.
EEMM:	Estados Miembros. Corresponde a los 27 países que forman parte de la Unión Europea actualmente.
G20:	Grupo de los 20, formado por los siguientes países: Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía y la UE.
HI:	Hecho Imponible.
HM-R&C:	<i>Her Majesty's Revenue and Customs.</i>
IDS:	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS:	Impuesto sobre Sociedades.

ISD:	Impuesto sobre Servicios Digitales propuesto por la Comisión Europea en la Propuesta de Directiva 148 de 21 de marzo de 2018.
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT:	Ley General Tributaria.
LIDSD:	Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
MCOCDE:	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio.
NIIF:	Normas Internacionales de Información Financiera.
OCDE:	Acrónimo que hace referencia a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Está formada por 37 países de todas partes del mundo cuyo objetivo principal es coordinar las políticas económicas y sociales.
PGE:	Presupuestos Generales del Estado.
PIB:	Producto Interior Bruto.
PWC:	<i>PricewaterhouseCoopers.</i>
PYMES:	Pequeñas y Medianas Empresas.
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional.
TC:	Tribunal Constitucional.
TIC:	Tecnologías de la Información y la Comunicación.
UE:	Unión Europea.

1. INTRODUCCIÓN

Tanto la forma de hacer negocios como la propia estructura de las grandes empresas han cambiado drásticamente en los últimos años. Ya no se requiere una presencia física en los países donde operan para abarcar la cuota de mercado ideal. Empresas como Google, Apple, Facebook o Amazon no tienen que invertir enormes sumas de dinero para hacerse con locales comerciales que se ajusten a sus necesidades y a la de los clientes. Todo lo contrario, basta con tener una base de datos o página web (se verá la definición de “interfaz digital”) donde los usuarios generen el valor necesario, provocando así una disparidad entre el lugar donde se genera el beneficio y el lugar donde las empresas finalmente tributan.

Sin embargo, se trata de una cuestión que viene abordándose desde 2013. La OCDE, el G20 e incluso la propia Unión Europea han tratado de dar respuesta a este fenómeno. El Proyecto BEPS -Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, por sus siglas en inglés-, los Informes ulteriores Pilar I y Pilar II o las Propuestas de Directiva son ejemplos que reflejan las propuestas realizadas hasta el momento cuyo objetivo es poner fin a la deslocalización de los beneficios a países de baja o nula tributación. Es importante recalcar que se trata de un problema a nivel mundial, donde la mayoría de los países están planteando soluciones diferentes como sería la redefinición de lo que implica el establecimiento permanente (“EP”, en adelante) sustituyendo éste por un EP tanto permanente (físico) como digital. Mientras la respuesta internacional espera, se han ido dado alternativas unilaterales, como las de Reino Unido, Francia, Italia o España. Propuestas que, a los ojos de la OCDE y de la UE, pueden llegar a poner el peligro el trabajo realizado hasta la fecha.

En lo que respecta al Gobierno de España, la Ley 4/2020 surge como “necesaria” respuesta a la injusticia tributaria acometida por grandes multinacionales. En relación con la iniciativa legislativa aprobada por las Cortes se profundizará en los elementos configuradores del impuesto analizando, desde el punto de vista jurídico-técnico y doctrinal, la idoneidad del texto y su compatibilidad con los Convenios ratificados por España y con otros impuestos indirectos en vigor, como es el IVA.

Además, con el fin de iluminar al lector con la tramitación parlamentaria experimentada por la citada ley, se traerán a colación, brevemente, las enmiendas realizadas por los distintos Grupos Parlamentarios.

Aunque no menos importante y conveniente, se ha decidido no estudiar la viabilidad económica e impacto financiero que puede tener la aprobación del IDSD en España. La incierta aproximación del cálculo estimado que pretende recaudar el Ejecutivo y, el temprano momento en el que nos encontramos -no habiéndose producido aun ninguna autoliquidación trimestral del impuesto- ha provocado que se haya dejado de lado la visión más práctica del gravamen. A pesar de ello, en el apartado de Conclusiones se incluirán ciertas estimaciones realizadas por el Gobierno.

2. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO Y PROPUESTA ACTUACIÓN UNITARIA.

2.1. Pre-BEPS.

El Plan de acción BEPS de 2013 incluyó en la “Acción 1” las bases del proyecto propuesto por la OCDE: el análisis de la presencia digital significativa de determinadas empresas, el papel fundamental de usuario en la creación de valor y la elaboración de un mecanismo multilateral que pusiera fin al problema de la deslocalización de los beneficios obtenidos en distintos territorios.

Sin embargo, la falta de recursos en materia tributaria ya era patente. El auge de las TIC anunciado por el CAF en 1998¹ (en la Conferencia Ministerial de Ottawa) fue ratificado en 2012 cuando la UE elaboró el “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal” desplegando su completo compromiso en la elaboración de un compendio de normas tendentes a adaptar la fiscalidad al auge del comercio electrónico².

Así pues, se ha ido tratando de adaptar el mecanismo de operatividad de las grandes empresas al marco normativo vigente de la época con las siguientes propuestas recogidas por RAMOS PRIETO (2016)³: (i) el abandono del concepto de EP físico para empresas que operan a través de herramientas digitales; (ii) la elaboración de un nexo de sujeción exclusivo para las operaciones realizadas por medios electrónicos; o (iii) la adaptación del concepto de EP físico al comercio electrónico. Como explica PEDROSA (2019)⁴, la OCDE ha ido añadiendo Comentarios al MCOCDE desde 2003 con el objetivo de sustituir el concepto de modelo de negocio B2C -empresas a consumidores- a través de un EP físico por uno que abarque actuar en un territorio de forma regular, continua y estable, independientemente de si es a través de un EP físico o digital.

¹ RAMOS PRIETO, J., (2016). Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE. En *Acción 1: La crisis de la noción de establecimiento permanente* (p. 29). Navarra, España: Thomson Reuters Aranzadi.

² Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 6 de diciembre de 2012, COM (2012) 722 final.

³ RAMOS PRIETO, J., (2016), op. cit., pp. 60-61.

⁴ PEDROSA LÓPEZ, J., “Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE”. Estudios AEDAF. Revista Técnica Tributaria, nº 125, marzo 2019, pp. 1-24.

2.2. Fase BEPS.

Fruto del Informe previo, surgieron las versiones del Plan BEPS de 2014 y 2015 donde se comenzó a debatir acerca de: (i) la necesidad de crear un impuesto *ex novo*, diferente al IVA, tratando de elaborar alternativas certeras; y (ii) del pertinente desarrollo de instrumentos que hicieran frente a BEPS de manera tajante. En palabras de CALVO VÉRGEZ (2018)⁵, unos instrumentos que suprimiesen, o redujesen lo máximo posible, las políticas fiscales agresivas y la estrecha relación que mantienen con los precios de transferencia y con la doble no imposición⁶.

2.2.1. BEPS 2014

En esta primera versión de 2014⁷ se singularizaron los principales retos fiscales, que se resumen en el estudio de la presencia digital significativa, la doble no imposición, los modelos de negocio de ciertas empresas y, los mecanismos para abordar dichos retos. Por cierto, unos mecanismos que han sido la base de los Informes Pilar I -creación de un nexo que facilite la tributación en destino- y Pilar II -dotación de contenido a la presencia digital significativa-. Al fin y al cabo, como señalan BARRENO, FERRERAS, JAIME, MUSILEK Y RANZ (2015), el Informe de 2014 supone la constatación del consenso global en cuanto al fenómeno de la economía digital y fue donde se identificaron tanto los principales problemas como los objetivos a abordar⁸.

2.2.2. BEPS 2015

En la versión de 2015, la OCDE y el G20 grabaron una máxima: evitar el *treaty shopping*⁹ -técnica de elección de país de tributación en beneficio de los CDI- en tanto en cuanto se calificó como el punto de partida sobre el que varias empresas estaban consiguiendo

⁵ CALVO VÉRGEZ, J., (2018). Pasado, presente y futuro de BEPS. En *Consideraciones Generales* (pp. 11-17). Navarra, España: Thomson Reuters Aranzadi.

⁶ Situaciones en las que las empresas se benefician de los CDI con la finalidad de tributar a un tipo muy bajo, o no tributar, maximizando la obtención de beneficios adquiridos en cualquier territorio donde operan. Véase CALVO VÉRGEZ, J., (2018), op. cit., p.11.

⁷ OCDE (2014), Plan de acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, pp. 1-50.

⁸ CALVO VERGEZ, J., (2018), op. cit., p. 25. En conexión con BARRENO, M., FERRERAS, J., JAIME, M., MUSILEK, A., y RANZ, A., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014”, *Crónica Tributaria*, núm. 155, 2015, p.11.

⁹ OCDE. (2015). Resúmenes, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, p. 9.

trasladar los beneficios del lugar de recepción al lugar de residencia. La OCDE destacó tres principales estrategias a seguir¹⁰:

- Incluir una cláusula en los CDI en los que los Estados firmantes se comprometieran a evitar cualquier situación que produzca la aparición del fenómeno BEPS, la doble imposición o la aplicación abusiva del convenio más beneficioso.
- Incluir en el Modelo de Convenio¹¹ (“MCOCDE” en adelante) limitaciones para beneficiarse de ciertas exenciones y deducciones concernientes a la personalidad jurídica, titularidad o naturaleza de las actividades, además de garantizar un nexo concreto (relativo a la presencia digital significativa) entre la empresa y el país de residencia.
- Incluir en el MCODE cláusulas de antiabuso más genéricas que vayan más allá de la limitación de beneficios.

En resumen, se solicitó (i) a las autoridades fiscales correspondientes, a interpretar y aplicar las disposiciones establecidas en los Convenios bilaterales de acuerdo con los comentarios realizados en el nuevo Modelo de Convenio; y (ii) a los países miembros que firmasen nuevos Convenios bilaterales, a ajustarse a lo dispuesto en el MCOCDE¹².

¹⁰ OCDE. (2015), op. cit., p. 27.

¹¹ Regulación convencional de carácter inter-partes (entre Estados contratantes) y cuya principal función es regular la doble imposición jurídica en la fiscalización directa de la renta y el consumo.

¹² OCDE (2010), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2010, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p.10.

2.3. Falta de consenso y BEPS 2.0

La ardua tarea de armonizar una actuación conjunta propició que la OCDE y la Comisión empezasen a contemplar la vía unilateral “siempre que se cumpliera con la legislación vigente y con las obligaciones derivadas de las normas convencionales”¹³.

No obstante, no se puede obviar el principal deseo: la creación del Instrumento Multilateral (Acción 15). Un mecanismo diseñado para actuar de forma global y coordinada que fue aprobado por los ministros de finanzas del G-20 y los gobernadores de los bancos centrales. La principal misión era implementar las medidas debatidas de manera que modificasen los convenios fiscales bilaterales suscritos¹⁴ con carácter jurídicamente vinculante y posibilitando el ahorro de infinito tiempo de negociaciones.

Pese a que se trata de un ambicioso plan de actuación, SÁNCHEZ-ARCHIDONA¹⁵ nos recuerda que en la actualidad coexisten más de 3.600 convenios bilaterales, acrecentando pues la complejidad de aplicación de este Acuerdo Multilateral¹⁶ al dificultar el mantenimiento de la propia naturaleza de los Convenios bilaterales¹⁷, tal y como indica ZORNOZA PÉREZ (2016).

En lo que respecta a los años siguientes, cabe destacar las iniciativas Pilar I y Pilar II. Para el desarrollo de estos nuevos documentos, se creó en 2019 el *Programme of Work*, formado por representantes de los distintos países de la OCDE, donde se comenzó a desarrollar tanto el nexo conector, de Pilar I, como la Regla Global Anti-abuso, de Pilar II. A estos últimos trabajos se les conoce como BEPS 2.0.

Independientemente de la firme e indudable posición de los países de actuar frente a la realidad económica y tributaria, la complicada aplicación del Convenio Multilateral provoca una cierta

¹³ Recomendación (UE) 2016/136, de la Comisión, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales (DOUE de 2 de febrero de 2016).

¹⁴ OCDE. (2015), op. cit., p. 54.

¹⁵ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “Reflexiones sobre los Convenios fiscales multilaterales para evitar la doble imposición: el instrumento multilateral de BEPS y las tendencias actuales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 404, 2016 (www.cefllegal.com).

¹⁶ Las autoridades nacionales deben ratificar previamente el contenido del MCOCDE.

¹⁷ ZORNOZA PÉREZ, J., (2016). Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS. En *Acción 15: El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS*, (pp. 435-462). Navarra, España: Thomson Reuters Aranzadi.

incertidumbre y desasosiego. A pesar de ello, SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2017) aboga por un replanteo de los estándares del sistema fiscal internacional basado en el consenso entre Estados, y no a través de la vía unilateral¹⁸. Y, CALDERÓN CARRERO (2018), por su parte, añade que el unilateralismo fiscal puede traer consigo, a corto plazo, una cierta desaceleración de la coordinación multilateral en materia fiscal¹⁹.

2.4. Actuación comunitaria conjunta: Propuestas del Consejo.

En último termino, se deben estudiar las Propuestas de Directiva 2018/147 y 2018/148, emitidas por la Comisión Europea en 2018, que se articulan en torno al desarrollo del concepto de presencia digital significativa y a la elaboración de las bases del impuesto europeo. De esta manera, la UE quiso elaborar un marco común del que se nutriesen las alternativas nacionales. Y, aunque sendas propuestas fracasaron en sede parlamentaria por no alcanzar la unanimidad, se ha conseguido el objetivo: que las acciones independientes de los Estados no perjudicasen el objetivo comunitario de competitividad.

2.4.1. Directiva 2018/147

La Propuesta 2018/147 reza: “*La UE debe fomentar y apoyar que los socios internacionales den un paso en esta dirección*”²⁰. Supone una declaración de intenciones en la labor por desarrollar un nuevo eje central: la presencia digital significativa. Así, se fijaron una serie de elementos que actuarían como las pautas necesarias para dilucidar la existencia de presencia digital significativa a través del nexo de sujeción (atribución de beneficios a una jurisdicción).

De forma concreta, el art. 14 establece que, para que se produzca dicha presencia, debe concurrir: (i) que la obtención de ingresos durante un periodo impositivo en un Estado Miembro derivados de servicios digitales superiores a 7.000.000,00 EUR; (ii) que el número de usuarios en dicho Estado Miembro durante el periodo impositivo sea superior a 100.000; y

¹⁸ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “El multilateralismo y su repercusión fiscal en un entorno post-BEPS”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 4, 2017, pp. 91 y 92.

¹⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M., «El Paquete Europeo (2018) en materia de fiscalidad de la economía digital», *AEDAF*, 2018, p. 21

²⁰ (COM 2018 – 147 final), op cit., p.3.

(iii) que el número de contratos entre empresas para la prestación de servicios digitales en dicho Estado Miembro sea superior a 3.000.

2.4.2. Directiva 2018/148

La Propuesta de Directiva 2018/148, llevada a cabo por el Consejo, se puede catalogar como la antesala del IDSD aprobado en España. En líneas generales, la UE decidió elaborar un borrador del ISD que supusiera el “sistema común” creando unas “condiciones de competencia equitativas durante el periodo transitorio”²¹, cuyas medidas temporales no perjudicasen al mercado unitario.

Aunque el ISD y el IDSD presentan gran cantidad de similitudes (como se pretendía) en lo que respecta a los elementos configuradores, como puede ser el lugar de realización, la exigibilidad o el tipo impositivo, se ha considerado conveniente resaltar aquellos matices que hacen que el IDSD español sea algo diferente.

En primer lugar, nos encontramos ante el caso de los grupos de empresas. El ISD comunitario recoge estas situaciones como un supuesto de no sujeción, mientras que el IDSD solo lo prevé así (art. 6 letra f) LIDSD) cuando las prestaciones se realicen entre empresas que formen parte de un grupo con una participación directa o indirecta del 100%, lo que SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2020) considera una burda intención de recaudar lo máximo posible, en tanto en cuanto no se pretende gravar el “valor añadido” producido en cada transmisión de datos, sino un intento de gravar todas las transacciones, al margen de no producirse ese valor añadido²².

Por otro lado, destacamos la diferenciación en cuanto al segundo umbral exigido para ser considerado contribuyente. A diferencia del ISD, que cifra en 50 millones de euros los ingresos obtenidos en la Unión Europea, el IDSD fija en 3 millones los ingresos obtenidos en España. Se trata de una cuestión que en la tramitación parlamentaria provocó la formulación de enmiendas por parte de varios Grupos Parlamentarios, entre ellos Ciudadanos²³, que creía más

²¹ (COM 2018 – 148 final), op cit., p.5.

²² SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “El impuesto sobre determinados servicios digitales de España” *Cuaderno Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, enero de 2020, pp. 11-12.

²³ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. “Enmiendas e índice de Enmiendas al Articulado. Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”. Enmienda nº 52, p. 39.

conveniente fijarlo en 5 millones de euros, en relación con la posición española en el mercado digital europeo.

Otra diferencia es el periodo de liquidación formulado. Mientras que el ISD establecía un periodo de liquidación anual, el IDSD se ha decantado finalmente por un periodo de liquidación igual al del IVA, trimestral.

Y, en último lugar, se debe referenciar la presunción *iuris tantum* que realiza el legislador en cuanto a la localización del usuario. El ISD faculta a la entidad a demostrar la localización del usuario mediante cualquier medio que sea más conveniente. Mientras que, el IDSD establece que un usuario se entenderá localizado en la dirección marcada en su IP, salvo prueba en contrario. Recuerda MORENO GONZÁLEZ (2016)²⁴ que, en materia de protección de datos personales, se deben respetar tres principios fundamentales, que se encuentran recogidos en la Directiva 95/46/CE y en la LOPD. En relación con los principios de finalidad y proporcionalidad, se deben tratar aquellos datos estrictamente necesarios para llevar a cabo fines legítimos, determinados y explícitos, sin que se traten posteriormente de manera desleal. Y, en cuanto al principio de legitimidad del tratamiento, es necesario contar con el consentimiento del interesado en todo caso, salvo cuando el tratamiento sea necesario para el ejercicio de las funciones públicas de las administraciones en el ámbito de sus competencias. Esto lleva a afirmar que, aunque esté legitimada la causa de conocer, no se deben sobrepasar los restantes límites relativos a la protección de datos personales.

²⁴ MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, 2016, pp. 4-5.

3. UNILATERALISMO EUROPEO

La Propuesta de Directiva surgió como consecuencia de la iniciativa conjunta llevada a cabo por EEMM de gran relevancia, como fueron España, Italia, Francia o Alemania. En las Conclusiones de la Reunión del Consejo Europeo, de 19 de octubre de 2017, se decidió elaborar un apartado relativo a la “Europa Digital”²⁵, que fue remitido al Consejo para su visto bueno. Así, en la votación que tuvo lugar el 5 de diciembre de 2017²⁶, el Consejo aprobó dicha iniciativa por unanimidad, dejando en manos de la Comisión la elaboración de un mecanismo que abordase a BEPS. Aunque posteriormente la propuesta fue rechazada por no reunir la unanimidad requerida, algunos Estados, como ahora se verá, acabaron por actuar de manera unilateral.

3.1. Caso Reino Unido

El *HM Revenues and Customs*²⁷ anunció que el día 1 de abril de 2020 entraría en vigor el *Digital Services Tax* (“DST” en adelante). Este impuesto, que pretendía recaudar cerca de 2.145 millones de libras para el año 2025 (véase Figura 3.1. en Anexo I), se basa en tres principios:

- *A double threshold* (Un doble límite): que la entidad obtenga ingresos a nivel mundial por encima de 500 millones de libras y, a nivel nacional, por encima de 25.
- *A safe harbour* (Una zona de seguridad): Aquellas que obtengan pérdidas o márgenes de beneficio muy bajos serán “beneficiados” con tipos impositivos reducidos.
- *A review clause* (Cláusula sujeta a revisión): incluye una cláusula de revisión para el año 2025. En el caso de consenso a nivel internacional, el impuesto será revocado.

²⁵ Reunión del Consejo Europeo, de 19 de octubre de 2017 – Conclusiones, EUCO 14/17, p. 6.

²⁶ Resumen de la Reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Fiscales, de 5 de diciembre de 2017, PR CO 68, p. 11.

²⁷ Departamento no ministerial del Reino Unido responsable de la recaudación de impuestos, del pago de ayudas estatales y de la administración de algunos regímenes reguladores, como el salario mínimo.

3.2. Caso Italia

En el caso italiano, el 1 de enero de 2019 entró en vigor el *Web Tax*. Siguiendo las pautas marcadas en la Propuesta de Directiva 148/2018, el tipo impositivo se situó en el 3% sobre todos aquellos ingresos obtenidos de: servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y la transmisión de los datos recabados de dichas plataformas.

Como sucede en el resto de los casos, se establece un doble límite: la obtención de ingresos a nivel mundial durante un periodo impositivo superiores a 750 millones de euros y la obtención de ingresos a nivel nacional superiores a 5,5. A la espera de un acuerdo momentáneo con Estados Unidos, Italia mantiene en *stand-by* la aplicación del impuesto.

3.3. Caso Francia

El 21 de mayo de 2019 el Senado aprobaba el proyecto de ley que pretendía la creación del impuesto sobre servicios digitales, *Taxe sur les services numériques* (“TSN” en adelante) o “Impuesto GAFA”²⁸. El Ejecutivo francés ha establecido un doble límite “económico” para la aplicación de dicho impuesto: obtener unos ingresos durante un periodo impositivo a nivel internacional superiores a 750 millones de euros y obtener unos ingresos en territorio nacional durante el mismo periodo impositivo superiores a 25. Tal y como afirma el Ministro de Economía y Finanzas, con el fin de atenuar la doble imposición internacional, la cantidad pagada en concepto de TSN será deducible de la base sobre la que se calcule el Impuesto sobre Sociedades²⁹.

En líneas generales, el TSN gravará la actividad económica consistente en los servicios de publicidad dirigida y los servicios de intermediación digital fijando en un 3%³⁰ la carga del gravamen que deberán soportar determinadas empresas.

²⁸ Acrónimo de las multinacionales Google, Amazon, Facebook y Apple. Véase Pastor, J., “Francia se adelanta a la UE y crea el Impuesto GAFA”, Diario *Xataka*, diciembre 2018.

²⁹ RICO, L., (2019) La tributación de las actividades digitales. Especial referencia a la Tasa Google. Página 59 en conexión con CASSEL, B. y CAZES, S., (2019) “*Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale*” *affirme Brune Le Maire. Le Parisien*.

³⁰ *Journal Officiel de la République Française*. (2019). *LOI no 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d’une taxe sur les services numériques*, p. 3.

3.4. Principales diferencias y similitudes

La diferencia más llamativa se encuentra en los umbrales. Reino Unido, sitúa el primer umbral en 574 millones de euros aproximadamente, mientras que el resto de EEMM estudiados lo fija en 750. Con respecto al segundo umbral, España es el país con el límite más bajo (3 millones) si se compara con los casi 30 que exige Reino Unido, los 5,5 de Italia o los 25 que exige Francia.

Por otro lado, únicamente España puntualiza que se gravará una publicidad “dirigida”, mientras que Italia o Francia incluyen todo tipo de publicidad. Además, estos últimos excluyen las operaciones intragrupo del impuesto, mientras que España, a diferencia también de la Propuesta, solo excluye dichas operaciones cuando haya una participación directa o indirecta del 100%. También difiere el periodo de liquidación, mientras que la declaración del IDSD en España coincide con el trimestre natural, en el resto de los casos coincide con el año natural.

Otro elemento diferenciador es lo que Reino Unido llama *safe harbour*, previendo la exención del pago o el pago de tipos más reducidos para entidades en una situación económica delicada. Y, es curioso, puesto que en España también se planteó esta cuestión. El Grupo Parlamentario Vox, en la enmienda nº 30, planteaba lo mismo que el gobierno británico, y así lo expresaba en la Justificación de la modificación³¹.

Más adelante, el impuesto británico, en relación con los servicios de intermediación en línea, hace especial énfasis en gravar los *online marketplace*³² (Amazon, Google Shopping o eBay), mientras que las jurisdicciones europeas no hacen ese énfasis, gravando aquellos negocios de tipo plataforma que permitan la interacción entre usuarios. En último lugar, cabe mencionar que los británicos han incluido en los supuestos de no sujeción los *online financial marketplace*, entre los que se encuentran las *fintech* (Arboribus o Lanzanos, que proporcionan servicios *crowdlending* y *crowdfunding*) o *insurtech* (*start-ups* que aplican innovaciones tecnológicas en el negocio de los seguros, como *CoverWallet*)³³, independientemente de que sean servicios

³¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales, op. cit., enmienda nº 30, p. 26.

³² Comercio electrónico multicanal en el que la información de bienes y servicios es proporcionada por múltiples terceros.

³³ LÓPEZ, D., Y BASTIDA, M. (Coord.), “Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español”. *Newsletter* Uría Menéndez, enero 2021, p. 107.

prestados por entidades financieras reguladas o no. En los casos europeos, solo se excluye a los servicios prestados por entidades financieras reguladas.

Y, con relación a las principales similitudes, destacamos el tipo impositivo, que se fija en el 3%; el lugar de realización, entendiendo que se realiza el servicio en el territorio de aplicación cuando el usuario está situado en el respectivo territorio (independientemente de que se haya satisfecho una contraprestación previa en otro territorio), el cálculo de la base imponible o la expresa cláusula de temporalidad a la que se ven aducidos los impuestos.

4. VÍA UNILATERAL EN ESPAÑA

4.1. Origen y finalidad última

Las autoridades españolas formularon en su día una serie de reservas a los cambios introducidos por la OCDE en 2003. La solución propuesta por España ha ido siempre encaminada a “elaborar un nuevo concepto de EP o un nuevo nexo de sujeción”³⁴. Esto se dio puesto que la presencia física como criterio de fijación de beneficios obtenidos en un territorio no siempre se producía -los avances tecnológicos ya mostraban ciertos indicios de un cambio drástico en la forma de operar de las multinacionales-. Sin embargo, autores como GARCÍA NOVOA (2001), GONZÁLEZ CARCEDO (2003), MONTESINOS OLTRA (2003), ELVIRA BENITO (2007), CASANOVA GUASCH (2006), o GUTIÉRREZ LOUSA y RODRÍGUEZ ONDARZA (2007)³⁵, hacían ya hincapié en la dificultad que suponía delimitar el umbral por el cual una empresa cumplía con el requisito de “huella digital” o el número de usuarios necesarios.

Así pues, considerando el trabajo desarrollado por la OCDE y el G-20 -sin la consecución de un acuerdo a nivel global- y las Propuestas de Directivas malogradas, surge el Proyecto de ley español que acabó con la aprobación y entrada en vigor del IDSD. Con el ánimo de conocer y enjuiciar las razones legislativas del IDSD, es necesario estudiar el Preámbulo de la Ley 4/2020, donde el Ejecutivo justifica la imperiosa necesidad de actuar de forma inmediata.

Por un lado, el legislador articula en el Preámbulo II la legitimidad de las actuaciones unilaterales, en tanto en cuanto la UE ampara las mismas en la Propuesta de Directiva del ISD³⁶. Sin embargo, en dicha Propuesta, el Consejo recomienda también, y por partida doble, la actuación conjunta alentando a la UE a evitar (i) la “fragmentación del mercado único y la creación de distorsiones en el mercado comunitario”; y (ii) “la descoordinación que puede provocar la falsificación de la competencia y la obstaculización del desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la Unión en su conjunto”³⁷. En este sentido, la doctrina apuesta por un consenso global. Autores como BOX GARCÍA, quien alerta de las dificultades técnicas que surgen para garantizar que un impuesto nacional sea viable en un

³⁴ RAMOS PRIETO, J., (2016), op. cit., p. 61.

³⁵ RAMOS PRIETO, J., (2016), op. cit., p. 62.

³⁶ (COM 2018 – 148 final), op cit., p.5.

³⁷ (COM 2018 – 148 final), op. cit., pp. 3 y 5.

contexto internacional; ÁLAMO CERRILLO, quien señala la necesidad de un consenso global de las distintas jurisdicciones para afrontar retos que, ineludiblemente, son de escala mundial; o, SÁNCHEZ-ARCHIDONA, quien, aunque legitima la vía unilateral, advierte que la creación de nuevos tributos para perseguir un objetivo que sería más fácilmente alcanzable a nivel global, requiere de una lucha consensuada entre todos los Estados, al menos, en el marco de la OCDE y la UE, así lo confirman³⁸.

Pero, lo sorprendente es que es el propio legislador quien, en el Preámbulo II, reconoce que “existe un consenso internacional en que la mejor estrategia para abordarlo consistiría en encontrar una solución al respecto también a nivel mundial, en el seno de la OCDE”. Para autores como MÉNENDEZ MORENO (2019) resulta paradójico la decisión tomada -de actuar de manera unilateral- por el legislador siendo este plenamente consciente de que es potestativo una actuación global³⁹.

Por otro lado, los Preámbulos I y II justifican la aprobación del IDSD en tanto en cuanto la normativa tributaria internacional actual ha dejado de ser apropiada para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía, siendo necesario la revisión del concepto de EP por uno que permitiera asignar la parte del beneficio correspondiente por la empresa al país del que emanan. En este ámbito, MENÉNDEZ MORENO lo considera una defensa un tanto incongruente si, finalmente, se califica al impuesto como indirecto -los impuestos indirectos gravan el consumo y no la renta (como sí lo hace el IS)-. FUSTER GOMEZ, por su parte, dictamina que la propia calificación de impuesto indirecto por el legislador no es determinante. Menos aún sabiendo que los impuestos indirectos recaen sobre el consumidor y, los directos sobre el perceptor de la renta en atención a sus características. De forma que, siguiendo la línea argumentativa del Preámbulo, un profundo análisis de la naturaleza de este deviene fundamental al poder tratarse de un impuesto directo⁴⁰. Y, MACARRO OSUNA, acaba por concluir que, tanto por la intencionalidad de su nacimiento como por la configuración de algunos elementos diferenciadores, se debe considerar al IDSD como una figura que se ha

³⁸ EDITORIAL ARANZADI “El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Razones que justifican, en abstracto, la implantación de un impuesto sobre los servicios prestados digitalmente”, *Aranzadi Insignis*, últ. rev. enero 2021, DOC 2020\203.

³⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., “El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales. O la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2019.

⁴⁰ FUSTER GÓMEZ, M., “¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional.”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2021.

concebido para corregir los defectos del IS, retorciendo su configuración para que no se catalogue como impuesto directo, y, por tanto, se excluya del ámbito de aplicación del MCOCDE⁴¹. Sea como fuere, estudiaremos la naturaleza del impuesto en el apartado correspondiente.

En conclusión, y a nuestro juicio, atendiendo a las críticas doctrinales enunciadas *supra*, la “imperiosa necesidad” argumentada puede ponerse en duda en atención a: (i) la escasa eficacia práctica a la que se puede llegar actuando de manera unilateral; y, (ii) al sobrecoste económico que van a tener que afrontar determinadas PYMES españolas fruto de un posible incremento de aranceles a la importación de productos españoles por parte de Estados Unidos y del aumento del gasto a la hora de utilizar las plataformas digitales suministradas por los potenciales contribuyentes que se pretenden gravar.

4.2. Problemática en torno a su aplicación

4.2.1. Normativa europea (TFUE) y jurisprudencia del TJUE

Surge el debate en torno a si la aplicación del IDSD supone una vulneración de principios como la libertad de establecimiento o la libre prestación de servicios, o si se trata de posibles ayudas -ilegales- de estado encubiertas.

En relación con el primer punto, el TJUE se ha manifestado señalando que la cuestión radica en la posible distinción que se hiciera en la residencia de las empresas o en la intensidad del gravamen entre las actividades transnacionales y las nacionales. Si nos fijamos en el primer límite económico, el cual exige unos ingresos mínimos a nivel mundial de 750 millones de euros, este eliminaría a cualquier empresa española cuya actividad pudiera ser gravada. Aunque parece estar incumpliendo el análisis de impacto realizado en la Propuesta (al eliminar de la ecuación las empresas nacionales), el TJUE se ha pronunciado en sentencias recientes, como es el Asunto C-75/18, dictaminando que “dicha circunstancia no constituye en sí misma un trato discriminatorio que suponga una infracción de las libertades fundamentales recogidas en

⁴¹ MACARRO OSUNA, J.M., “La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2020, p. 36.

el TFUE”⁴², al actuar dicho umbral (i) como criterio de distinción neutro; y, (ii) como indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

El segundo punto hace referencia al fenómeno de ayuda ilegal de estado por la que España podría favorecer a las empresas nacionales con los fondos aportados por las extranjeras. El TFUE, en el art. 107.1, señala:

“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior [...] las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Teniendo en consideración que el propio preámbulo de la LIDSD reza: *“el primer umbral permitirá excluir del nuevo impuesto a las PYMES y a las empresas emergentes”*⁴³y, ante el posible incumplimiento del texto comunitario, debe analizarse si el primer umbral que opera como límite económico supone, implícitamente, una ayuda de estado ilegal.

Para solucionar dicha cuestión, se debe acudir a las sentencias más recientes del Tribunal General y del TJUE:

- En los Asuntos T-836/16 y T-624/17, Polonia aprobó un impuesto sobre el comercio minorista fijando el límite de sujeción en los 4,02 millones de euros. El Tribunal señaló, tal y como sucedía en el primer punto, que se debía analizar el sistema tributario y las medidas tomadas conjuntamente. De manera que, la mera fijación de un umbral implica que todas las empresas actúan y son tratadas de forma jurídicamente igualitaria, y que la inclusión de la exención forma parte de la estructura de tributación del impuesto⁴⁴.

⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia, de 3 de marzo de 2020, en el asunto C-75/18 Vodafone Magyarország y Nemzeti, párrafos 50 y 52: “La circunstancia de que la mayor parte de este impuesto específico recaiga en sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros no puede constituir, por sí sola, una discriminación (...) se trata de un indicador contingente, o incluso aleatorio”.

⁴³ Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Preámbulo V, párrafo segundo.

⁴⁴ Sentencia del Tribunal General de la UE, 16 de mayo de 2019 en los asuntos acumulados T-836 y T-624/17 de República de Polonia y Hungría contra la Comisión Europea, párrafo 51.

- En el Asunto T-20/17, Hungría aprobó un impuesto a la publicidad mediante una escala de tipo progresivo. Empleando el mismo razonamiento, el Tribunal General dictaminó que “un criterio de modulación que adopte la forma de una tributación progresiva a partir de un determinado umbral, incluso elevado [...], no implica, por sí mismo, la existencia de una ventaja selectiva”⁴⁵.
- En último lugar, en el Asunto C-75/18, el gobierno húngaro había aprobado un impuesto que gravaba determinados sectores. En este caso, el TJUE se centra en aclarar que “*los impuestos no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a las ayudas estatales a menos que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda*”⁴⁶. De manera que, para que un impuesto sea manifiestamente ilegal, deberá ser fuente de financiación de otras empresas del mismo sector de manera directa.

Por tanto, analizando la jurisprudencia existente tanto del TJUE como del Tribunal General, y aunque no puedan servir como mecanismo de resolución de conflictos por el momento, los argumentados expuestos no permiten catalogar al IDSD como ayuda ilegal de Estado.

4.2.2. Convenios y tratados ratificados por España

El Preámbulo III introduce que el IDSD es un impuesto indirecto. Una afirmación que se materializa finalmente con la redacción del art. 1 LIDSD: “*El impuesto sobre determinados servicios digitales es un tributo de naturaleza indirecta [...]*”. La principal consecuencia es que tal categorización supone la no inclusión de este en los convenios de doble imposición y, por tanto, la no colisión con el MCOCDE (ni con los Comentarios) sobre la renta y el patrimonio. Sin embargo, como ya nos adelantaba FUSTER GOMEZ, no nos podemos detener en la mera clasificación, sino que estamos a obligados a ahondar en el fondo del asunto.

El art. 2 del MCOCDE reza: “*Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos [...]*”. A lo que añade en el art. 4: “*El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza*

⁴⁵ Sentencia del Tribunal General de la UE, de 27 de junio de 2019 en el asunto T-20/17, Hungría contra la Comisión Europea, párrafo 104.

⁴⁶ Sentencia del TJUE, de 3 de marzo de 2020 en el asunto C-75/18, Vodafone y Nemzeti, párrafo 26.

idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan [...]”. Así, aquellos impuestos que no recaigan sobre la renta ni sobre el patrimonio -ni sobre cualquier de sus elementos- no estarán sujetos al Convenio. *Sensu contrario* sí que estarían vinculados al ámbito de aplicación aquellos que gravasen una parte de los ingresos. E, incluso, se puede apreciar que la finalidad de dichos artículos es extender lo máximo posible el ámbito de aplicación, no entrando a dirimir si los impuestos son directos o indirectos, como se establece en el apartado 1 de los Comentarios al artículo 2, sino si gravan la renta o una parte de esta⁴⁷.

Parte de la doctrina como FUSTER GOMEZ entiende pues, que el simple hecho de que el IDSD grave los ingresos obtenidos por la prestación de determinados servicios provoca, indudablemente, su inclusión como impuesto que grava a una parte de la renta, independientemente de que tenga la forma de un impuesto complementario⁴⁸. Asimismo, SÁNCHEZ-ARCHIDONA considera que la calificación como indirecto por parte del legislador responde a intereses relativos a prevenir la posible litigiosidad y complejidades técnicas derivadas de su aplicación, al afirmar que el IDSD es un impuesto eminentemente directo⁴⁹.

Otros autores, como MACARRO OSUNA, han estudiado la compatibilidad del IDSD con el MCOCDE al no clarificar este último qué elementos de la renta debe gravar un impuesto indirecto para ser considerado directo⁵⁰. Así, junto con lo dispuesto por MARTÍN JIMÉNEZ, señala que el análisis de la naturaleza debe basarse en el principio de predominancia de la sustancia sobre la forma⁵¹. Finalmente, MACARRO OSUNA acaba por considerar el IDSD como un impuesto directo tanto por la intencionalidad del legislador como por la configuración de determinados elementos, siendo el IDSD una figura que pretende abarcar la potestad tributaria suficiente para gravar los beneficios de determinadas compañías, retorciendo su ser para que queden excluidos fuera del ámbito del MCOCDE.

⁴⁷ FUSTER GÓMEZ, M., op. cit., p. 10.

⁴⁸ FUSTER GÓMEZ, M., op. cit., pp. 9-11.

⁴⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., op. cit., p. 11.

⁵⁰ MACARRO OSUNA, J.M., op. cit., p. 6.

⁵¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A., “*Controversial issues about the concept of tax in Income and Capital Tax Treaties in the post-BEPS world*” en MACARRO OSUNA, J.M., op. cit., p. 11.

Siguiendo la corriente doctrinal argumentada, la consideración del IDSD como un impuesto directo nos llevaría a resaltar lo dispuesto por el MCOCDE en su art. 7: “*como regla general, los impuestos comprendidos en el ámbito del CDI sólo permiten a un Estado gravar los beneficios empresariales obtenidos por un residente del otro Estado cuando este último actúa, respecto de tales beneficios empresariales, a través de un establecimiento permanente en su territorio.*” Considerando que el IDSD grava uno de los elementos de la renta y que se encuentra dentro del art. 2 del MCOCDE, le sería de aplicación lo dispuesto en el art. 7. Así, España solo podría gravar los ingresos obtenidos por la prestación de determinados servicios digitales cuando dicha empresa se localizase en el territorio de aplicación del impuesto a través de un EP.

En resumen, de afirmar que se trata de un impuesto directo, como hace la doctrina citada anteriormente, implica la sujeción del IDSD al art. 7. En concreto, FUSTER GOMEZ resume que los beneficios empresariales no imputables a un EP -como los de las empresas norteamericanas- solo podrán someterse a imposición en el territorio de residencia⁵² ya que el MCOCDE impide a los países donde se genera la renta imponer una medida provisional -en forma de impuesto- al tributar estos en el Estado de residencia.

Sin embargo, si se tiene en cuenta tanto la finalidad del IDSD, que es gravar lo ingresos obtenidos de determinados servicios digitales, como los umbrales económicos marcados, se puede pensar que las empresas contribuyentes serán aquellas entidades norteamericanas que cuentan con una gran cuota de mercado internacional: Apple, Google, Amazon o Facebook. En consecuencia, aplicará lo contenido en el Convenio bilateral firmado entre Estados Unidos y España⁵³.

En comparación con la cláusula *numerus apertus* del MCOCDE relativa a los impuestos que encuentran en su ámbito de aplicación, el acuerdo firmado por Estados Unidos y España es más claro y conciso: los impuestos españoles que gravarán la renta o el patrimonio serán el IS y el IRPF (así lo establece el art. 2.1 letra a) apartado (i) y (ii)). De manera que surge la duda en cuanto a la posible equiparación del IS y el IDSD. Para ello, MACARRO OSUNA, quien afirmó la naturaleza directa del impuesto, concluye en su análisis que, aunque el IDSD trata de

⁵² FUSTER GÓMEZ, M., op. cit., p. 11.

⁵³ *Convention between The United States of America and The Kingdom of Spain for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income*, de 22 de febrero de 1990.

gravar la renta de las entidades por la prestación de determinados servicios digitales, supone una complejidad mayor equiparar en fondo y forma el IDSD y el IS. El hecho de que la BI del IDSD sean las ventas y no el beneficio neto o que no se tengan en cuenta todas y cada una de las características subjetivas del prestador, por muy poco determinantes que sean, implican la imposibilidad de afirmar que el IDSD se configura como un impuesto igual al IS⁵⁴. En consecuencia, para el citado autor, supone una tarea más complicada la de asegurar que el IDSD entra en el ámbito de aplicación del Convenio bilateral.

De ser así, España podría no estar incumpliendo el MCOCDE, en la manera en que, al margen del art. 2.4 que obliga a las autoridades competentes a comunicar las modificaciones significativas introducidas en sus legislaciones, se podría alegar que el IDSD no es sustancialmente igual al IS o al IRPF⁵⁵.

En resumen, tanto la teleología de la norma como determinados elementos configuradores del impuesto, que se estudiarán también en el apartado 5, llevan a intuir que la configuración del impuesto ha sido errónea. Independientemente de la razón que haya motivado dicho error, es indudable que, de ser un impuesto directo, estaría sujeto a los artículos 2 y 7 del MCOCDE y que requeriría un especial estudio las consecuencias que podrían derivarse en la práctica (en cuanto a la legitimidad del impuesto y su posible aplicación) relativas al Convenio bilateral con Estados Unidos.

4.2.3. *Compatibilidad con el IVA*

La armonización fiscal del IVA ha sido fruto de un largo trabajo que la Comisión Europea ha ido labrando a lo largo de las últimas décadas con los EEMM con el objetivo de desarrollar una normativa común y útil. En la actualidad, el texto que obliga al Estado español es la Directiva 2006/112/CE que, aunque haya sufrido leves modificaciones en la fijación del lugar de liquidación del impuesto, es la base sobre la que se articula dicho impuesto. En consecuencia, se ha considerado oportuno estudiar la posible compatibilidad, o no, del IVA y el IDSD⁵⁶.

⁵⁴ MACARRO OSUNA, J.M., op. cit., p. 35.

⁵⁵ MACARRO OSUNA, J.M., op. cit., p. 13.

⁵⁶ Parlamento Europeo (2020) “Los impuestos indirectos” en “La unión económica y monetaria, la política fiscal y la política de competencia”. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.6.11.pdf.

Para terminar de contextualizar dicha aproximación, se debe acudir a la propia Directiva anteriormente comentada. En concreto, el art. 401 señala lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro [...] de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios [...]”⁵⁷.

Sensu contrario, la jurisprudencia del TJUE ha establecido que se estará ante un impuesto que grave el volumen de negocios, cuando este presente las notas esenciales del IVA, que son⁵⁸:

- (i) Aplicación con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.
- (ii) Determinación de la cuota correspondiente en base al precio recibido por el sujeto pasivo como contraprestación. Es decir, aplicación del impuesto sobre el valor añadido de los bienes entregados o servicios prestados.
- (iii) Percepción del impuesto en cada una de las fases que se van produciendo, independientemente del número de transacciones.
- (iv) “Deducción del IVA devengado en las etapas anteriores del proceso de producción, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase”. En otras palabras, que se produzca una proporcionalidad del impuesto, con independencia del número de transacciones, de forma que se garantice una neutralidad en la repercusión del impuesto⁵⁹.

En base a dichos elementos, el TJUE también se ha manifestado en ocasiones anteriores en cuanto a la compatibilidad de otros impuestos indirectos y el IVA. Así, en los Asuntos

⁵⁷ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, artículo 401, p. 87.

⁵⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 3 de octubre de 2006 en el asunto C-475/03, *Banco Popolare di Cremona* contra *Agenzia Entrate Cremona*, párrafo 28.

⁵⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., op. cit., p. 10.

Acumulados C-93/88 y C-94/88⁶⁰, la Gran Sala determinó la compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos que solo graven determinados bienes o servicios (como podría ser el IDSD) en tanto en cuanto a estos les faltaría el elemento (i). De igual manera, en el asunto C-75/18⁶¹, el TJUE dictaminó que el impuesto búlgaro, que gravaba los beneficios empresariales de determinados sectores, era compatible con el IVA al faltar en ese los elementos (iii) y (iv).

En lo que respecta a la doctrina, SÁNCHEZ-ARCHIDONA señala que el simple hecho de que el IDSD comparta algún elemento con el IVA (como puede ser el devengo instantáneo) no lo convierte en incompatible. De hecho, para el autor, la posible incompatibilidad no podría darse puesto que el IDSD se configura como un impuesto directo. Pero, aun considerando al IDSD como uno de carácter indirecto, el hecho imponible del IVA y el del IDSD no serían coincidentes. Por un lado, el IVA grava el consumo de bienes y servicios, de forma que aplica cada vez que se produce una entrega de bienes o una prestación de servicios (salvo excepciones), mientras que el IDSD grava una manifestación de riqueza expresada a través de los ingresos obtenidos de la prestación de determinados servicios digitales (por mucho que el legislador reincida en que no se tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente). Y, en relación con los presupuestos elaborados por la Gran Sala, SÁNCHEZ-ARCHIDONA, en línea con su parecer en cuanto a la naturaleza del IDSD, asegura que este no cumple con ninguno de esos principios al no gravar el consumo sino la riqueza creada⁶².

Por la parte de FUSTER GOMEZ, esta hace un examen más exhaustivo. Así, si analizamos: el hecho imponible, el IDSD grava la prestación de determinados servicios, definición muy similar al hecho imponible que concierne al IVA (a excepción de la entrega de bienes); el lugar de realización es el mismo -el territorio de aplicación del impuesto-; ambos contribuyentes son empresarios contenidos en el art. 35.4 LGT; el devengo es instantáneo; la base imponible se calcula mediante el importe de la contraprestación; el tipo de porcentaje es un tipo fijo (tipo general del 21% en el IVA y 3% en el IDSD); y la liquidación es trimestral. Sin embargo, hay un elemento clave a la hora de dirimir la duplicidad de imposición (y por tanto confrontación con la Directiva del IVA). Para la autora, la principal disparidad radica en el derecho a resarcirse de la carga impositiva (un sistema de cálculo basado en la repercusión y deducción

⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 1989 en los Asuntos Acumulados C-93/88 y C-94/88, *Wisselink en Co. BV y Staatsecretaris van Financiën*, párrafo 56.

⁶¹ Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2020 en el asunto C-75/18, *Vodafone contra Nemzeti*, apartado 26.

⁶² SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., op. cit., pp. 6-9.

que recaiga sobre las ventas y las compras). Así, el IDSD, a diferencia del IVA, se caracteriza por aplicar un tipo fijo del 3% a los ingresos obtenidos por la prestación de determinados servicios que afectará a la cuenta de pérdidas y ganancias de las empresas. Esto mismo sucede con la no previsión de una repercusión legal ni en el precio ni a los destinatarios de los servicios ni a los usuarios (ya se conoce la repercusión informal en el precio del servicio), lo que para FUSTER GOMEZ implica de facto catalogarlo como un impuesto directo al no cumplir con el principio (iv) establecido por el TJUE⁶³.

Para resumir, tanto la jurisprudencia de los asuntos citados *supra* como la exposición comentada de parte de la doctrina consideran que, el hecho de que los impuestos no cumplan con los cuatro criterios puede dar lugar a la compatibilidad del IVA y otros impuestos indirectos, como es el IDSD. Y, además, para la mayoría de la doctrina española, el propio IDSD es compatible con el IVA en tanto en cuanto el IDSD grava la manifestación de la riqueza, tratándose pues de un impuesto directo perfectamente compatible con el IVA.

⁶³ FUSTER GÓMEZ, M., op. cit., p. 5.

5. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA: LEY 4/2020, DE 15 DE OCTUBRE.

5.1. Tramitación parlamentaria

Si la propia categorización de la naturaleza del impuesto ha creado gran controversia en España, la tramitación parlamentaria de dicho Proyecto de Ley refleja estas mismas circunstancias. Con un total de 90 enmiendas formuladas por los Grupos Parlamentarios en la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados y en la del Senado, todas ellas rechazadas en ambas Cámaras, el Proyecto de Ley fue aprobado en última instancia por el Senado el 13 de octubre de 2016 con la consiguiente publicación en el BOE el día 16.

La presente iniciativa legislativa está directamente influenciada por la Propuesta de Directiva 148/2018 y, aunque presenta algunas diferencias estudiadas en el apartado correspondiente, la base del impuesto coincide en su mayoría con el ISD articulado por la Comisión. La principal finalidad del IDSD viene definida por la necesidad de actualizar la normativa tributaria relativa a los servicios digitales tratando de gravar los ingresos obtenidos por determinadas multinacionales que se ven beneficiadas por los CDI. El Ejecutivo consideró que, ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo a nivel global, España tenía que dar un paso hacia delante. No obstante, SÁNCHEZ-ARCHIDONA, entre otros, ya avisaba de que, aunque la intencionalidad unilateral era plenamente legítima al estar contemplada tanto por la OCDE como la UE, estos también advertían de los potenciales perjuicios que podían derivarse de actuaciones aisladas y poco coordinadas.

Entre tanto, se enunciarán algunas enmiendas⁶⁴ realizadas por los Grupos Parlamentarios que pueden servir de base para comprender la complejidad técnica y contextual del IDSD:

- Suprimir la presunción *iuris tantum* por la que se considera que un usuario está localizado donde establezca su IP. Grupos como Vox o el Parlamentario Popular propusieron en las enmiendas núm. 13 y 42 suprimir dicha presunción en favor de cualquier mecanismo de geolocalización que pudiera ser más útil y exacto (como sucede en Reino Unido).

⁶⁴ Véase diario de sesiones del Congreso de los Diputados donde se incluyen tanto las enmiendas como las votaciones. Disponible en: https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-2.PDF#page=1

- Excluir del impuesto la prestación entre sociedades de un mismo grupo de acuerdo con el art. 42 del CCom. Todos los Grupos (enmiendas núm. 27, 45, 51, 71), a excepción del Grupo Republicano, consideraron la necesidad de ajustarse a lo dispuesto por la UE y añadir este caso como no sujeto al impuesto.
- Modificar el tipo impositivo. Por un lado, el Grupo Vox propuso una zona de seguridad (*safe harbour* del Reino Unido) además de reducir el tipo del 3% al 2% (enmienda núm. 30). Por otro lado, el Grupo Republicano propuso ampliar el tipo pasando del 3% al 5% (enmienda núm. 49).
- Incluir una deducción de doble imposición. Ante la posible colisión con el IS, Grupos como Vox y Ciudadanos (enmiendas núm. 31 y 54) quisieron crear un nuevo artículo 12 bis, que previese la deducción en cuota del IDSD en IS, IRNR o impuesto equivalente. Además, los Grupos Vox, Parlamentario Popular y Ciudadanos propusieron en las enmiendas núm. 36, 47 y 57 suprimir la Disposición adicional tercera, que ampara la facultad del Ejecutivo para modificar el tipo impositivo vía PGE, por dotar de inseguridad jurídica y falta de transparencia a los contribuyentes.
- Corregir el periodo de liquidación del impuesto transformando la liquidación trimestral por una liquidación que coincidiese con el año natural -ajustándose así a lo establecido por la Comisión en la Propuesta de Directiva-. Fue elaborada por los Grupos Vox, Ciudadanos y el Parlamentario Plural en las enmiendas 34, 55 y 85 respectivamente.
- En relación con los umbrales económicos, se propusieron límites alternativos. El Grupo Parlamentario Ciudadanos, en la enmienda 52, redactó el cambio del segundo umbral, que corresponde a los ingresos obtenidos en España. Así, se proponía fijarlo en 5,5 millones de euros en detrimento de los 3 que fijó el Ejecutivo. Por otro lado, el Grupo Parlamentario Plural, en la enmienda 81, propuso también la modificación del segundo umbral fijándolo en 25 millones de euros con el objetivo de adecuarse al impuesto francés y británico.

- En último lugar, se puede destacar la propuesta que establecía tanto la adaptación del IDSD a la Directiva de la UE -cuando esta última se aprobase- o al acuerdo de la OCDE, como la suspensión del IDSD hasta que no entrase en vigor la Directiva de la UE o el acuerdo de la OCDE. Dicha iniciativa fue apoyada por la totalidad de los Grupos de la oposición y se encuentran recogidas en las enmiendas núm. 37, 48, 58 y 87.

5.2. Breve referencia a la Ley 39/2015

Previo análisis completo de los elementos del IDSD, se debe acudir de nuevo al Preámbulo IX de la Ley 4/2020. Este hace referencia a la elaboración de la presente ley en concordancia con los principios recogidos en la Ley 39/2015⁶⁵, los cuales serán examinados a continuación.

- Necesidad y eficacia: el legislador fundamenta sendos principios en la improrrogable obligación de actuar ante la falta de normativa que prevea una correcta asignación de beneficios al Estado donde se obtienen. Sin embargo, se ha estudiado que el propio legislador, la UE y la OCDE se decantan por actuar de manera global. Dichas circunstancias han llevado a autores como SÁNCHEZ-ARCHIDONA, MENÉNDEZ MORENO o FUSTER GÓMEZ a plantearse la verdadera necesidad de aprobar este impuesto, en tanto en cuanto la actuación unilateral puede provocar grandes estragos. Además, la propia referencia a la necesidad de corregir la normativa con el objetivo de gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía lleva a reflexionar sobre la verdadera naturaleza e intencionalidad del impuesto, en contraposición con el contenido de la Ley 4/2020.
- Proporcionalidad: el Preámbulo especifica que se han seguido las pautas que se establecieron en proyectos anteriores donde se fijaron los estándares más adecuados para la configuración del tipo impositivo. Sin embargo, algunos Grupos Parlamentarios se han mostrado reacios a dicha afirmación en la medida en que el segundo umbral debería ser revisado al alza con el objetivo de adecuarse a la Propuesta de Directiva y a los restantes impuestos digitales aprobados por determinados EEMM.

⁶⁵ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

- Seguridad jurídica: el Ejecutivo argumenta que se ha coordinado la redacción del impuesto con lo previsto en el ordenamiento jurídico nacional. Asimismo, se ha tratado de aplicar este principio en la interpretación y aplicación del impuesto. Sin embargo, MENÉNDEZ MORENO se opone a tal afirmación exponiendo que fruto de la falta de rigor jurídico y de la incertidumbre que surge en torno el mundo de la informática, el texto arroja una aguda sensación de perplejidad⁶⁶. Por otro lado, tal y como exponían determinados Grupos Parlamentarios, la Disposición final tercera de la Ley 4/2020 faculta al Gobierno a modificar tanto el tipo impositivo como los umbrales económicos por la vía de los PGE. A nuestro parecer, que la disposición de ambos elementos pueda depender de la recaudación necesaria un año en concreto, puede dotar de cierta inseguridad jurídica al contribuyente.
- Transparencia: el legislador señala que, además de la publicación en el BOE, el proyecto de ley antecesor se sometió a los trámites de audiencia e información pública. En cambio, es menester resaltar que el primer Proyecto de Ley presentado por el Gobierno en enero de 2019, decayó por la disolución de las Cortes fruto de una moción de censura. En consecuencia, la nueva tramitación del Proyecto de ley de 2020 hubiera requerido un nuevo trámite de audiencia e información pública, tal y como solicitó el Grupo Mixto en la enmienda presentada en el Senado núm. 60⁶⁷.
- Eficiencia: el Ejecutivo señala que ha tratado de aprobar el IDSD generando las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles mediante un uso cuidadoso de los recursos públicos. MENÉNDEZ MORENO, pone esta vez entredicho el objetivo recaudatorio, señalando que es el propio Gobierno quien en el Preámbulo II recoge la complejidad para aprobar una figura que pudiera resultar de aplicación general, invitando así al pesimismo en cuanto a la capacidad recaudatoria del IDSD⁶⁸. Para finalizar, se debe reflexionar sobre la adecuación de este nuevo impuesto digital al contexto social y normativo español, con los costes administrativos que ello conlleva. Al estar el IDSD sujeto a una temporalidad expresa (Directiva de la UE o acuerdo de la

⁶⁶ MENÉNDEZ MORENO, A., op. cit., p.6.

⁶⁷ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado. “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”. Enmienda nº 60, p. 52.

⁶⁸ MENÉNDEZ MORENO, A., “Vaya par de Gemelos. A propósito de los nuevos Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre las Transacciones Financieras”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2020, pp. 3-4.

OCDE), este requerirá de un nuevo ajuste cuando alguna de las dos situaciones anteriores se produzca, implicando unos costes administrativos adicionales.

5.3. Naturaleza

En primer lugar, se debe acudir al Preámbulo III de la Ley 4/2020, donde el legislador ya expresa la naturaleza indirecta del impuesto y al art. 1, el cual reza: “[...] *es un tributo de naturaleza indirecta que grava [...] las prestaciones de determinados servicios digitales*”. Por lo tanto, a simple vista parece claro que estamos ante un impuesto eminentemente indirecto. Sin embargo, la correcta configuración de un impuesto no radica en su mera clasificación, sino en todos y cada uno de los elementos que lo componen.

A priori, tras una lectura de la Ley 4/2020 y atendiendo a las características de este, se podría afirmar que los argumentos que lo catalogan como un impuesto indirecto son los que se expondrán a continuación. Dicho lo cual, se entrará a estudiar técnica y jurídicamente el fondo de aquellos que pudieran crear mayor controversia. Así, estos son:

- (i) Se trata de un impuesto que grava la prestación de determinados servicios digitales. Aunque se podría encuadrar dicho gravamen como un impuesto indirecto en la medida en la que grava la prestación de servicios, SÁNCHEZ-ARCHIDONA se muestra reticente desde el primer momento. Este señala que no se trata de un impuesto que grave determinados servicios digitales, sino de uno que grava los ingresos obtenidos como consecuencia de la prestación de dichos servicios. Incluso de considerar que gravase la prestación de servicios, no podría admitirse que cumpliera con el principio de aplicación general al consumo establecido por el TJUE, al excluir a determinados contribuyentes⁶⁹.

Por otro lado, FUSTER GOMEZ, siguiendo la línea anterior, señala que lo que verdaderamente constituye el presupuesto cuya realización provoca el nacimiento y el pago de la obligación tributaria no es la prestación de servicios en sí misma considerada, sino la obtención de ingresos imposables como consecuencia de la prestación de servicios que realiza el contribuyente y que

⁶⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., op. cit., p. 9.

genera un determinado volumen de facturación. A lo que añade: “el IDSD grava un elemento de la renta, a pesar de que el legislador enuncie un hecho imponible por referencia a la prestación de determinados servicios digitales”⁷⁰.

- (ii) El Preámbulo III señala que el IDSD grava los servicios con independencia de las características del prestador, como puede ser su capacidad económica. Tal redacción puede suponer una clara vulneración del precepto 31.1 de la Constitución Española hasta el punto de considerar al IDSD como inconstitucional. Y así lo confirma SAINZ DE BUJANDA al señalar que tendrán fundamento jurídico-constitucional aquellos hechos imponibles que directa o indirectamente configuren manifestaciones de la riqueza o de la renta. De manera que, si cualquier gravamen no atendiera a la capacidad económica, la obligación tributaria no sería válida, no por falta de causa, sino por falta de fundamento constitucional. Así, el hecho imponible ha de estar, ciertamente, fundamentado en el principio de capacidad económica⁷¹.

Por otro lado, el Alto Tribunal se ha pronunciado también al respecto. En las STC 194/2000 y 233/1999 señala que el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del 31.1 CE, solo puede exigirse cuando exista capacidad económica y en la medida de esta.

Teniendo claro que, aunque fuera de manera mediata, la capacidad económica es un presupuesto existente en los impuestos indirectos, MACARRO OSUNA da una visión que nos ayuda a distinguir el IDSD como un impuesto directo o indirecto. Por un lado, habrá que atender a los flujos de riqueza. Esto es, atender a si el que manifiesta la capacidad económica es el perceptor del flujo de riqueza (la empresa que percibe la contraprestación monetaria) o el que realiza el pago de esta. En caso de recaer sobre el perceptor, estaríamos ante un tributo directo. De lo contrario, ante uno indirecto. Y, por otro lado, recomienda fijarse en los indicadores específicos de la ley. Esto es, si se incide en los indicadores específicos de la capacidad económica del contribuyente, se estará ante un

⁷⁰ FUSTER GÓMEZ, M., op. cit., p. 6.

⁷¹ SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 61, 1965, pp. 153 -160.

impuesto directo. De incidir sobre las transacciones, el consumo, la producción o las ventas, entonces se estará ante uno indirecto⁷².

- (iii) El IDSD se carga a un tipo fijo (no es una nota definitiva, pues el IRNR y el IS también siguen esta línea) y bajo el principio de tributación en destino. En esta línea, se produce un devengo instantáneo en contraposición con la periodicidad de los impuestos de naturaleza directa.
- (iv) El objeto del gravamen es el valor añadido generado por los usuarios que participan en el proceso de creación de valor de la compañía. El IDSD grava los ingresos obtenidos por dichas transacciones y no por los beneficios generados, de manera que se pretende fiscalizar dicho mercado digital y no la capacidad económica manifestada por la entidad.

Habida cuenta de que se considera la capacidad económica del contribuyente, tanto por la teleología del impuesto como a la hora de marcar los umbrales económicos, se debe analizar si el IDSD grava efectivamente el valor añadido generado por los usuarios o los beneficios obtenidos por cada una de las transacciones. En este sentido, SÁNCHEZ-ARCHIDONA expone que el IDSD no se configura como un impuesto multifásico, como el IVA, sino de uno monofásico. La principal razón es que no se aplica el gravamen a cada transacción concreta y, por tanto, a cada fase del proceso de la cadena de valor en la que se esté generado un valor añadido operación a operación que pueda ser deducido por los sujetos pasivos mediante el mecanismo “impuesto soportado-impuesto repercutido”, si no todo lo contrario. Lo que se produce es un gravamen global del 3% que recae sobre los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios digitales. Es decir, se asemeja más al IS en la medida en la que se grava al final del periodo impositivo a un tipo global y no tanto al IVA, que se caracteriza por el devengo instantáneo del impuesto. En consecuencia, el IDSD no cumple con los principios (ii), aplicación del impuesto sobre el valor añadido, y (iii), devengo operación a operación,

⁷² MACARRO OSUNA, J.M., op. cit., p. 6.

establecidos por el TJUE. Aclara SÁNCHEZ-ARCHIDONA que esta circunstancia nos acerca más aún a la verdadera naturaleza del impuesto⁷³.

Como se puede apreciar, los elementos configuradores del impuesto no parecen estar desarrollados de manera que impliquen la correcta y clara clasificación del IDSD como un impuesto indirecto. Incluso, los autores mencionados añaden una serie de componentes que fundamentan la verdadera naturaleza de este:

- (i) Como señala MENÉNDEZ MORENO, son los ingresos de los que prestan los servicios digitales los que se encuentran sujetos al impuesto. Esto implica una configuración del IDSD que recaee sobre una determinada manifestación u origen de la renta, equiparándolo en cierta medida al IS, y convirtiéndolo en un impuesto directo. Debe recordarse que es el mismo planteamiento que se hizo al concluir que el IDSD formaba parte del ámbito de aplicación del MCOCDE al gravar la renta o un elemento fundamental de esta⁷⁴.
- (ii) No solo el impuesto tiene en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, sino que además el IDSD pone el foco del gravamen en esta, al gravar los ingresos de aquellas empresas que sobrepasan indudablemente los umbrales económicos marcados. Así, se pretende configurar un mecanismo que sustituya la ineficacia del IS a la hora de someter a imposición los beneficios generados por la digitalización de la economía por parte de determinadas empresas, tal y como concluye SANTACRUZ⁷⁵.
- (iii) El elemento diferenciador por antonomasia y que lo convierte de facto en un impuesto de naturaleza directa es la no repercusión formal del impuesto. Para MACARRO OSUNA, no prever una repercusión formal produce efectos muy relevantes, en tanto en cuanto es una clara señal de que se esta gravando la capacidad económica del contribuyente y no la actividad o el consumo en sí mismo⁷⁶. FUSTER GOMEZ, por su parte, concluye que el IDSD, a diferencia

⁷³ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., op. cit., pp. 9-10.

⁷⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., “Vaya par de Gemelos [...]”, op. cit., p. 2.

⁷⁵ SANTACRUZ, J., “Impacto económico del impuesto digital en España”, *Fundación Civismo*, Informe nº 2, 2018, pp. 1-15.

⁷⁶ MACARRO OSUNA, J.M., op. cit., p. 35.

del IVA, no concede al sujeto pasivo el derecho a resarcirse legalmente de la carga impositiva que sí otorga un impuesto indirecto, afectando directamente a al resultado del ejercicio de las empresas⁷⁷. Por último, SÁNCHEZ-ARCHIDONA añade a lo expuesto que el IDSD no prevé un mecanismo formal de repercusión en tanto en cuanto no faculta a la deducción del impuesto soportado en fases anteriores. Y, aunque se acabe repercutiendo al consumidor en el precio de manera informal, en ningún caso podría considerarse una repercusión tal y como se expresa en la normativa tributaria⁷⁸.

Por todo lo expuesto, la conclusión a la que se puede llegar sigue la corriente de pensamiento del autor MACARRO OSUNA. Tras el exhaustivo análisis realizado, se puede apreciar que la configuración del impuesto como indirecto tiene la finalidad de acaparar la potestad tributaria de gravar determinados servicios digitales y evitar cualquier posible colisión con el MCOCDE y con el correspondiente CDI firmado con Estados Unidos, al tratarse este de un impuesto directo.

5.4. Objeto

En relación con el objeto, el legislador ha determinado que los servicios que soporten el gravamen serán los siguientes⁷⁹:

- (i) Los “**servicios de publicidad en línea**”: implica la inclusión en una interfaz digital⁸⁰ de publicidad dirigida⁸¹ a los usuarios de esta. Por otro lado, el art. 4.6 LIDSD señala: “*cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.*” Un ejemplo serían

⁷⁷ FUSTER GÓMEZ, M., op. cit., p. 5.

⁷⁸ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., op. cit., p. 10.

⁷⁹ Véase Preámbulo IV LIDSD, donde se definen los servicios objeto de gravamen y el artículo 4 en el que se definen una serie de conceptos técnicos.

⁸⁰ Art. 4.4. LIDSD. Interfaz digital: “*cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital.*”

⁸¹ Art. 4.10 LIDSD. 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. Se considerará que toda publicidad es <<publicidad dirigida>>, salvo prueba en contrario.*”

aquellas empresas que venden parte de su espacio publicitario a otra empresa para que se anuncie, como sucede con Instagram.

- (ii) Los “**servicios de intermediación en línea**⁸²”: comprende la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas⁸³ que permitan a sus usuarios localizar a otros e interactuar con ellos o incluso facilitar las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre estos. Amazon, AliExpress, Airbnb o Uber serían algunos ejemplos.
- (iii) Los “**servicios de transmisión de datos**”: abarca la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades realizadas en las interfaces digitales⁸⁴. En este caso nos encontramos empresas como Facebook, Google, Cambridge Analytica o PayStats (MENÉNDEZ MORENO).

5.5. Territorio de aplicación

En línea con el art. 2 LIDSD, el IDSD se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en el Concierto y Convenio económico en vigor, correspondientes a los territorios del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra. Es decir, tal y como se pactó con dichos territorios fiscales, la creación de nuevos tributos requerirá concertación y convenio con las respectivas CCAA⁸⁵.

5.6. Hecho imponible y lugar de realización

El maestro SAINZ DE BUJANDA define el hecho imponible como “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, de cuya realización nace una obligación tributaria concreta⁸⁶”.

⁸² Véase artículo 4.7 LIDSD.

⁸³ Tal y como lo define el art. 4.7 LIDSD: “*que permita interactuar con distintos usuarios de forma recurrente*”.

⁸⁴ Art. 4.8 LIDSD.

⁸⁵ PORTILLO, M.I., Y MARTÍNEZ, G., “La tributación de la Economía Digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución global”, *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, nº 51, p.18.

⁸⁶ LARA BERRIOS, B., “Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: El Tributo”, *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. nº 4/09, p. 27.

Y, siguiendo el esquema oportuno de la LIDSD, el art. 5 dicta: “*estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto*”. Más concretamente estas prestaciones son: (i) los servicios de publicidad en línea; (ii) los servicios de intermediación en línea; y (iii) los servicios de transmisión de datos. En este sentido, se deben exponer ciertas apreciaciones que realiza parte de la doctrina, como BELDA REIG. Para este, se puede apreciar un claro caso de doble imposición entre los supuestos (i) y (iii), en la medida en la que dos de los hechos imposables previstos recaen sobre dos partes correlativas del proceso de producción del servicio y mutuamente necesarias. Se entenderá mejor con un ejemplo: Pensemos en un usuario que pasa todos los viernes por un mismo restaurante al que nunca ha llegado a entrar. La empresa, que obtiene dicha información gracias a los datos de presencia que ofrecen los dispositivos de geolocalización de los dispositivos móviles (HI (iii)), puede aprovechar dicha circunstancia para lanzar ofertas personalizadas a su móvil con códigos promocionales animándole a entrar (HI (i)). De esta manera, se estarían dando dos hechos imposables en un mismo proceso que está interconectado. BELDA REIG concluye que, a raíz de lo expuesto por el TC en el Auto 69/2018, de 20 de junio, cuando al menos uno de los HI tiene una finalidad extrafiscal (como podría ser desincentivar la transmisión en masa de datos personales por parte de las empresas) nos encontramos ante uno de los casos en los que el TC ha dirimido que se encuentra sujeto a Derecho⁸⁷.

En lo que respecta el Preámbulo VI, se menciona la necesidad de una interconexión entre la prestación de servicios y la vinculación con el territorio de aplicación del IDSD. Es decir, se considerarán operaciones sujetas al gravamen cuando haya usuarios de dichos servicios situados en territorio español. Surge la duda, pues, del mecanismo que se va a emplear para conocer el lugar exacto. En este sentido, el legislador señala que operará el “lugar en que se han utilizado los dispositivos de estos usuarios”⁸⁸ para acceder a la interfaz digital, que se conocerá a través de las IP⁸⁹ o a través de otros medios de prueba, como pueden ser los instrumentos de geolocalización.

⁸⁷ BELDA REIG, I., “Consideraciones en torno a la (in)constitucionalidad del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2021.

⁸⁸ Preámbulo VI, LIDSD.

⁸⁹ Art. 4.2 LIDSD. Dirección de Protocolo de Internet (IP): “*código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet*”.

Más adelante, se debe acudir al artículo 7 LIDSD, el cual establece la regla general del lugar de realización de las prestaciones digitales (íntimamente ligado al criterio de territorialidad). Así pues, y como ya adelantaba el Preámbulo, las prestaciones se entenderán realizadas en España cuando algún usuario esté situado en el territorio correspondiente, “*con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio*”⁹⁰. Y, a efectos de comprender cuándo se entenderá que un usuario está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, el art. 7.2 LIDSD reza: “Se entenderá [...]”:

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

(b) *En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial.* En relación con la conclusión de la operación subyacente, se debe acudir tanto al CC, en sus artículos 1258 y 1262, como al CCom, en su artículo 54: “*en los contratos celebrados mediante dispositivos automáticos hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación*”.

En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial. Por apertura de cuenta debe entenderse la creación de la cuenta y registro del usuario -sign up- (es decir, la primera vez que se accede a la interfaz y que hay que darse de alta para tener un número de usuario y contraseña), y no cada apertura o inicio de sesión (esto es, el número de veces que un usuario accede a su cuenta cuando ya posee un perfil específico en dicha plataforma)⁹¹.

⁹⁰ Art. 7.1 LIDSD.

⁹¹ LÓPEZ, D., Y BASTIDA, M. (Coord.), op. cit., p. 69.

(c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.”

Es fundamental insistir en que al legislador le interesa que, en el momento de producirse cualquiera de los tres servicios anteriores, el usuario (o su cuenta o la conclusión de la operación) se encuentre en el ámbito territorial en detrimento de: (i) el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o la prestación de servicios (para los de intermediación en línea); o (ii) el lugar desde el cual se realice cualquier pago derivado de la prestación de algún servicio digital⁹².

De manera que, para fijar el lugar de realización del hecho imponible en cualquiera de los servicios anteriores, se debe tener en cuenta, ineludiblemente, la dirección IP del usuario. Por ello, se entenderá que un usuario se encuentra en el ámbito territorial del mismo cuando así lo confirme su IP. Sin embargo, se trata de una presunción que admite prueba en contrario (*iuris tantum*). Las entidades podrán demostrar que el lugar es otro al reflejado mediante la utilización de “pruebas admisibles en derecho”⁹³, como son los instrumentos alternativos. A modo de ejemplo, en caso de ser errónea la localización, el RIDSD⁹⁴ permite como medios de prueba la geolocalización basada en la identificación de redes (como WiFi o Ethernet), la geolocalización física por satélite (como GPS) o por antenas terrestres (como GSM -Sistema Global de Comunicaciones Móviles-), o por balizas (Bluetooth), “o cualquier combinación de tecnologías existentes o futuras”⁹⁵. Se han mencionado ya las diferentes posturas en este aspecto, en tanto en cuanto se considera que puede suponer una carga adicional al contribuyente.

En último lugar, los datos recopilados de los usuarios deben tener la finalidad de conocer, única y exclusivamente, la localización de estos a efectos de determinar el ámbito territorial. Así, cualquier tratamiento personal de estos deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección

⁹² Art. 7.3 letra a) y b) LIDSD.

⁹³ Art. 7.4 LIDSD.

⁹⁴ Proyecto de Real Decreto, de 3 de diciembre de 2020, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Sometido a trámite de audiencia pública.

⁹⁵ Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, artículo 1, pp. 7-8.

de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de esos datos; y en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales⁹⁶. En este sentido, debe recordarse el comentario de MORENO GONZÁLEZ en la medida en la que dicho tratamiento de datos debe cumplir con los principios de finalidad, proporcionalidad y legitimidad del tratamiento por mucho que el fin del tratamiento esté amparado por intereses administrativos en el ejercicio de sus funciones.

5.7. Supuestos de no sujeción

Por otro lado, el legislador ha decidido que habrá determinados servicios “digitales” que no serán sujetos a la contribución del IDSD. La principal razón de ser es la necesidad de suprimir aquellas actividades que, por su naturaleza, no casan completamente con la finalidad del impuesto objeto de estudio. Así pues, tanto el Preámbulo IV, como el artículo 6 LIDSD, establecen una lista *numerus clausus* de aquellos supuestos:

- (i) *“las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario”*. En estos casos, la finalidad del proveedor no se considera que sea la de intermediario, pues la creación de valor radica en los bienes o servicios que suministra y la interfaz digital bien puede ser el medio de acceso a ellos. Es el caso de cualquier tienda que tuviera una página web en la que promocionase también sus productos.
- (ii) *“las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea”*. En concordancia con el HI se gravará la puesta a disposición de una plataforma que permita a los usuarios interactuar entre ellos. Sin embargo, la propia entrega de bienes o prestación de servicios derivada de la compra y venta del bien o del servicio, se considera no sujeta al impuesto. Es el caso de empresas como Wallapop, Idealista o Blablacar.

⁹⁶ Preámbulo VI, último párrafo, LIDSD.

- (iii) *“las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago”*. Netflix, Spotify o Paypal son claros ejemplos.
- (iv) *“las prestaciones de servicios financieros regulados⁹⁷ por entidades financieras reguladas⁹⁸”*. Esto es, la puesta a disposición de una plataforma digital cuya finalidad sea la de concluir operaciones financieras tales como concesión de créditos, préstamos o servicios de pago. Como vimos en el caso de Reino Unido, esta exclusión aplica también a todas las entidades financieras, independientemente de que sean reguladas o no.
- (v) *“las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien”*. Ya se ha estudiado que la mayoría de los Grupos Parlamentarios de la oposición querían ampliar dicha exclusión a los casos recogidos en el art. 42 CCom.

5.8. Sujetos pasivos: Contribuyentes.

El artículo 8 LIDSD nos remite en su apartado primero a la Ley General Tributaria. De esta forma, se va a introducir un concepto general de lo que se ha de entender como sujeto pasivo o contribuyente de un impuesto.

En primer lugar, el artículo 35.1 LGT dicta: *“son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”*. Asimismo, el artículo 36.2 establece: *“es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”*. De esta manera, y en relación con la definición que vimos sobre el hecho imponible, los contribuyentes del IDSD serán todas aquellas personas

⁹⁷ Art. 4.11 LIDSD. Servicios financieros regulados: *“servicios financieros para cuya prestación está autorizada una entidad regulada”*.

⁹⁸ Art. 4.12 LIDSD. Entidad financiera regulada: *“prestador de servicios financieros que está sujeto a autorización, o registro, y supervisión en aplicación de cualquier norma nacional o medida de armonización para la regulación de los servicios financieros adoptada por la Unión Europea, incluidos aquellos prestadores de servicios financieros sujetos a supervisión de acuerdo con normativa no dictada por la Unión Europea que, en virtud de un acto jurídico de la Unión Europea se considere equivalente a las medidas de la Unión Europea”*.

jurídicas (se descarta físicas por la envergadura de los umbrales requeridos) que presten los servicios digitales sujetos al impuesto.

En línea con lo anterior, el Preámbulo de nuevo hace referencia a los sujetos pasivos y la razón del encuadre de ambos umbrales. Así, y en conexión con el art. 8 LIDSD, se considerarán contribuyentes⁹⁹ cuando el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes:

- (i) *“que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros¹⁰⁰”*

Como se ha ido comentando a lo largo de este trabajo, el establecimiento de un umbral tan alto como primer requisito viene a cumplir con lo establecido en la Propuesta de Directiva de 148/2018. Asimismo, el Preámbulo V de la Ley 4/2020 limita la aplicación del IDSD a empresas de gran tamaño con capacidad para prestar servicios digitales basados en los datos y la contribución de valor por parte de los usuarios sirviéndose de *“amplias redes de usuarios, un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado”*¹⁰¹. Provocará, además, la no sujeción a dicho impuestos a PYMES y empresas emergentes para cuyo coste del gravamen podría actuar de manera desproporcionada.

Por otro lado, el Preámbulo V LIDSD y el artículo 8.3 letra a) hacen referencia al mismo umbral fijado en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en cuanto al intercambio automático y obligatorio de información (i) en el ámbito de la fiscalidad, la cual hace referencia a la declaración relativa al “Informe país por país”; (ii) en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Plan BEPS, relativa a la documentación sobre precios de transferencia¹⁰² e “Informe país por país”. Se puede apreciar una diferencia entre ambas situaciones. En el primer caso, el

⁹⁹ Preámbulo V, LIDSD: “Las personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 LGT, ya estén establecidas en España, en otro Estado Miembro de la Unión Europea o en cualquier otro Estado o jurisdicción no perteneciente a la Unión Europea”.

¹⁰⁰ Por la literalidad del texto, puede entenderse que las entidades deberán incluir todos aquellos ingresos que sean susceptibles de formar la cifra del volumen anual de negocios. Para el cálculo del segundo umbral, se tendrá solo en cuenta aquellos ingresos obtenidos por la prestación de determinados servicios digitales.

¹⁰¹ Preámbulo V, LIDSD.

¹⁰² Como define Wolters Kluwer, los precios de transferencia son *“los valores monetarios asignados a los productos o servicios intercambiados entre las subunidades o divisiones (o departamentos) de una organización”*.

intercambio automático y obligatorio de información se producirá entre la Administración española y la empresa que opere en España (en la medida en la que pruebe tanto los servicios prestados como la ubicación de los usuarios). Y, en el segundo caso, la documentación e información se producirá entre la Administración y la matriz -informando esta de la política de precios y servicios acordadas entre la matriz y la filial que opera en España en lo relativo al IDSD-. Dicha cooperación revestirá de seguridad jurídica en lo que corresponde a la determinación de las empresas sujetas al impuesto en una colaboración entre las entidades y la Administración tributaria española.

- (ii) *“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 (cálculo de la base imponible), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros”*

Este segundo umbral permite afianzar el nuevo concepto de EP que se ha puesto en práctica y que forma uno de los pilares más esenciales para la comprensión y buena utilización del IDSD: la presencia digital significativa o huella digital. En consecuencia, se pretende limitar la aplicación del impuesto a aquellas empresas con una huella digital significativa en el ámbito territorial correspondiente, con el objetivo de gravar los ingresos de las grandes empresas que operan en España de manera *online*.

Deben recordarse las enmiendas realizadas por determinados Grupos Parlamentarios en las que solicitaban la revisión al alza de dicho umbral con el objetivo de equipararlo a otros impuestos, ya fuere al impuesto italiano (5,5 millones de euros), al francés (25 millones de euros) o al inglés (casi 30 millones de euros).

Volviendo al artículo 8, este contiene una serie de reglas especiales contempladas para las sociedades que formen parte de un mismo grupo. Así, el art. 8 últ. párrafo dicta: *“en caso de que el grupo supere dichos umbrales tendrán la consideración todas y cada una de las entidades que formen parte del mismo, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos del apartado b)”* (los ingresos obtenidos en el ámbito territorial de aplicación del impuesto). Por ello, para concluir si un grupo de empresas supera ambos umbrales, *“se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de*

*prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de esta Ley y hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año*¹⁰³. De superarlo, el cálculo de la base imponible se realizará por “*su valor normal de mercado*”¹⁰⁴, en la medida en la que estas realicen el hecho imponible en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

En último lugar, se deben comentar ciertas obligaciones formales relativas al estricto cumplimiento de los requisitos, límites y condiciones que se desarrollen reglamentariamente y que se encuentran localizadas, de momento, en el art. 13 LIDSD. Entre todas ellas, se puede destacar: presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen la sujeción al impuesto; solicitar el NIF y el certificado digital a la Administración; presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, la información relativa a sus servicios digitales; nombramiento de un representante cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la Unión Europea; o, la conservación, durante un plazo de prescripción previsto en la LGT, de justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto.

5.9. Devengo

El art. 21.1 LGT define el devengo como el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y, por consiguiente, cuando nace la obligación tributaria. A diferencia de los impuestos directos que se caracterizan por un devengo periódico a lo largo del ejercicio económico produciéndose este el último día del periodo impositivo, los impuestos indirectos, como es el IDSD, se caracterizan por la nota de instantaneidad en lo que respecta a la exigibilidad del impuesto.

Atendiendo al art. 9 LIDSD, este señala: “*el impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas*. Esto es: (i) cuando se incluya en una interfaz digital publicidad dirigida a los usuarios por parte de la empresa anunciante; (ii) cuando se ponga a disposición de los usuarios una interfaz multifacética que facilite la realización de entregas o prestaciones de servicios o permita a los usuarios interactuar entre ellos (sin importar el momento efectivo en el cual se entrega el bien o se presta el servicio de la operación

¹⁰³ Disposición transitoria única. LIDSD.

¹⁰⁴ Art. 10.1 LIDSD.

subyacente); o (iii) cuando se transmitan -por venta o cesión- los datos obtenidos de los usuarios¹⁰⁵.

Sin embargo, el mismo art. 9 LIDSD se pronuncia acerca de aquellas situaciones en las que se produzca un pago anticipado por parte de un usuario y en relación con la prestación de servicios digitales sujetos al gravamen. En estos casos, se puede aplicar una regla análoga que se desprende del art. 72.2 LIVA.: la realización del hecho imponible se entiende que se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente cobrados¹⁰⁶.

Asimismo, se podría hacer una reflexión en torno a los cobros periódicos tan empleados por las empresas y que son la forma de cobro/pago más común. En este contexto, MACARRO OSUNA recuerda que, en algunos servicios sujetos al impuesto, como es la publicidad online, el pago y, por tanto, el devengo del tributo, pueden acontecer antes de que se produzcan todas las visualizaciones contratadas. Así, se aplicará el art. 10.3 LIDSD, que se verá a continuación, fijando provisionalmente una base imponible concreta, sin perjuicio de la regularización posterior¹⁰⁷.

5.10. Base imponible

En este apartado se estudiará el cálculo del importe que conformará la BI y, en definitiva, sobre la cual se aplicará el tipo impositivo previsto para el IDSD. Así pues, el art. 10.1 LIDSD establece:

“La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.”

¹⁰⁵ LÓPEZ, D., Y BASTIDA, M. (Coord.), “Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español”. *Newsletter* Uría Menéndez, enero 2021, p. 82.

¹⁰⁶ EDITORIAL ARANZADI “El Impuesto sobre Determinados Servicios [...]”, op. cit., p. 11.

¹⁰⁷ MACARRO OSUNA, J.M., op. cit., p. 31.

En consecuencia, la BI estará compuesta por el importe neto de la cifra de negocios -calculada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior- obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetos a gravamen en el ámbito territorial oportuno, excluyendo el IVA y otros impuestos equivalentes. De esta forma, con el objeto de determinar la parte correspondiente de los ingresos obtenidos en España, el cálculo, de acuerdo con el art. 10.2 LIDSD, será:

- (i) Para los **servicios de publicidad en línea:**

$BI = \text{Ingresos totales} \times (\text{n}^\circ \text{ de veces que aparezca la publicidad en dispositivos situados en el territorio de aplicación del impuesto} / \text{n}^\circ \text{ de veces que aparezca la publicidad en dispositivos situados en cualquier dispositivo, independientemente del territorio}).$

- (ii) Para los **servicios de intermediación en línea que favorezcan la entrega de bienes o prestación de servicios subyacentes entre los usuarios:**

$BI = \text{Ingresos totales} \times (\text{n}^\circ \text{ de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto} / \text{n}^\circ \text{ total de usuarios que intervengan en ese servicio, independientemente del territorio}).$

- (iii) Para los **demás servicios de intermediación en línea:**

$BI = \text{Ingresos totales derivados de los usuarios cuando la apertura de la cuenta que permite el acceso a la interfaz digital se hubiera producido a través de un dispositivo que en dicho momento se encontrase en el territorio de aplicación del impuesto}.$

- (iv) Para los **servicios de transmisión de datos:**

$BI = \text{Ingresos totales} \times (\text{n}^\circ \text{ de usuarios que hayan generado esos datos en el territorio de aplicación del impuesto} / \text{n}^\circ \text{ de usuarios que hayan generado esos datos en cualquier territorio}).$ BELDA REIG remarca la complejidad que

supone controlar estos impuestos cuando la transmisión masiva de datos se produzca desde filiales que residen en países de nula tributación o paraísos fiscales cuya transparencia fiscal con el resto de Estados es prácticamente inexistente¹⁰⁸. En este sentido, el autor ya subrayaba que uno de los objetivos de este HI es frenar precisamente esta práctica.

A raíz de la explicación que hace el legislador para el cálculo de la BI, hay que hacer referencia a lo expuesto por MENÉNDEZ MORENO. Este señala que la configuración de la BI vuelve a dar pistas acerca de la propia naturaleza del impuesto. Así, el hecho de gravar los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales -produciéndose un gravamen sobre uno de los elementos de la renta- invita a pensar que lo que se pretende es corregir la ineficacia que a este respecto presentan las normas reguladoras del IS. En consecuencia, la aplicación de un gravamen global sobre los ingresos, y no una aplicación del impuesto transacción por transacción, supone una clara identificación del IDSD como un impuesto directo¹⁰⁹.

Por otro lado, el art. 10.3 LIDSD hace un importante apunte en lo que corresponde al desconocimiento certero de la cuantía de la BI para un periodo impositivo. En estos casos, el *“contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales”*. Todo ello sin perjuicio de que, a posteriori, pueda realizarse una regularización cuando el importe fuera conocido mediante la autoliquidación complementaria correspondiente, en un plazo máximo de 4 años desde la fecha de devengo del impuesto relativo a dicha operación¹¹⁰. Además, en caso de un cálculo erróneo de la BI por parte del contribuyente, se deberá proceder a la rectificación prevista en la LGT¹¹¹.

En último lugar, y en lo que corresponde a los ingresos obtenidos en otra divisa diferente al euro, hay que atenerse a lo dispuesto en el art. 8.2 LIDSD. Así, cuando se comprobaran los ingresos obtenidos en relación con los umbrales fijados, dicha divisa se convertirá en euro aplicando el tipo de cambio publicado en el último DOUE -Diario Oficial de la Unión Europea- disponible en el año anterior del que se trate.

¹⁰⁸ EDITORIAL ARANZADI, “El Impuesto sobre Determinados Servicios [...]”, op. cit., p. 12.

¹⁰⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., “Vaya par de Gemelos [...]”, op. cit., p. 3.

¹¹⁰ Art. 10.3 LIDSD.

¹¹¹ Art. 10.4 LIDSD.

5.11. Tipo impositivo y cuota íntegra

El tipo impositivo fijado para el IDSD ha sido fijado por el legislador en un 3% (art. 11 LIDSD), en concordancia con lo propuesto por la Comisión Europea y el Consejo en la Propuesta de Directiva 148/2018 en su artículo 8. Sin embargo, podrá ser objeto de modificación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, siguiendo el contenido de la Disposición final tercera. Junto con la modificación del tipo impositivo, se podrá modificar también los umbrales cuantitativos que determinan la consideración de contribuyente, fijados en el art. 8, así como los supuestos de no sujeción o las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea.

Habiendo aplicado el 3% a la BI obtenida, la Cuota Íntegra (CI) será la cantidad resultante, (art. 12 LIDSD).

En lo que concierne a la declaración del IDSD, el art. 14 LIDSD, de la gestión del impuesto, señala que el periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural, como sucede con el IVA. Los contribuyentes deberán presentar las autoliquidaciones correspondientes, a través del Modelo 420¹¹², e ingresar la deuda tributaria en forma y plazo requeridos dentro del primer mes siguiente a la finalización del periodo de liquidación correspondiente.

5.12. Infracciones y sanciones

La solución prevista por el legislador para todos aquellos casos de incumplimiento por parte del contribuyente se puede dividir en dos regímenes: En primer lugar, las infracciones “de general aplicación” serán calificadas y sancionadas por lo dispuesto en el Título IV de la LGT, tal y como indica el art. 15.1 LIDSD. Y, por otro lado, los art. 15.2 y 15.3 LIDSD prevén un régimen más específico, que lleva a calificar la infracción tributaria de la que habla el art. 13.1 letra h)¹¹³ como muy grave, con las siguientes consecuencias:

¹¹² Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 420 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 15 de diciembre de 2020 (sometida a trámite de información pública. Departamento de Gestión Tributaria. AEAT.

¹¹³ Cita textual art. 13.1 h) LIDSD: “Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto”.

“La sanción consistirá en multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, tal y como se establece en el artículo 8 de la presente Ley, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento a que se refiere el párrafo anterior.”

Como se decidió a la hora de delimitar los umbrales de sujeción al impuesto, el 0,5 por ciento se ha de entender que se calcula sobre el importe neto de la cifra de negocios de la sociedad a nivel grupal, salvo que, el posterior desarrollo reglamentario, establezca que ha de tenerse en cuenta únicamente el importe de la entidad de forma individual. Además, como régimen supletorio, el art. 15.3 hace referencia a la posibilidad de reducción de la cuantía de la infracción siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en el art. 188.3 LGT, relativa a: conformidad con la sanción (reducción del 30%), casos de pronto pago o la no interposición de ningún tipo de recurso contra la sanción¹¹⁴

En última instancia, cabe recordar que, en virtud del art. 16 LIDSD, la jurisdicción contencioso-administrativa será la única competente una vez agotada la vía económica-administrativa.

¹¹⁴ Cabe recordar que, en virtud del art. 16 (orden jurisdiccional), la jurisdicción contencioso-administrativa será la única competente una vez agotada la vía económica-administrativa.

6. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se ha tratado de exponer la problemática que las organizaciones internacionales -OCDE y G-20- continúan abordando en la actualidad: la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y las políticas fiscales agresivas.

Se trata de una cuestión que ni mucho menos se encuentra solventada y cuya necesidad de resolución ha sido alegada por todos y cada uno de los Estados que forman parte de ambas organizaciones internacionales. Las propuestas documentadas son fruto de un largo trabajo que ha de proseguir y que, con buena intención, suponen el punto de partida para erradicar la situación tributaria de algunas compañías.

Sin embargo, la implementación de este nuevo impuesto de manera unilateral ha creado gran controversia en el panorama nacional. A las críticas realizadas por la doctrina española que en líneas anteriores han sido proyectadas, se ha de añadir el impacto económico negativo que puede causar el aumento de la presión fiscal a las empresas altamente digitales y contribuyentes del impuesto. Aunque la Comisión Europea y el Preámbulo de la Ley 4/2020 han reiterado que la principal finalidad del impuesto es la no repercusión del coste al consumidor final, la realidad práctica es la contraria. No solo serán los consumidores finales los que se verán perjudicados por un aumento del precio del servicio ofrecido, sino que las PYMES también se verán afectadas. Pensemos en el ejemplo de Amazon. Esta empresa actúa en el mayor número de las veces como intermediario entre la PYME o el minorista y el consumidor final. Con la aprobación de este impuesto, la PYME tendrá que afrontar un coste mayor por el uso del *marketplace* -plataforma o interfaz digital- y verá altamente reducidas sus posibilidades de crecimiento económico y desarrollo en el sector tecnológico. Si se tiene en cuenta que el 50% de las empresas españolas que venden productos o servicios en los *marketplace* son PYMES (Véase Figura 6.1 en Anexo IV), se puede afirmar que aumentar el coste de acceso al comercio electrónico de millones de empresas provocará irremediablemente una ralentización del proceso de digitalización en la economía española.

A dicha controversia se le debe aparejar la enorme confusión e imprevisión en cuanto a la capacidad recaudatoria del IDSD. Un pesimismo que se materializa en una disminución de los ingresos previstos en menos de un año. Así, el Ejecutivo realizó en un principio unas estimaciones que se aproximaban a los 1.200 millones de euros anuales y que finalmente situó

en los 968 millones de euros. Unos cálculos poco optimistas y carentes de fiabilidad si se compara con los 546 millones de euros de recaudación que preveía la UE para el impuesto español.

No debe olvidarse que la principal razón de ser de este impuesto, tal y como fue comentada por primera vez en el Proyecto de Ley de 2018, sustituido por el de 2019 y el de 2020, era incrementar las arcas públicas con el principal objetivo de poder hacer frente al pago de las pensiones¹¹⁵. Un objetivo que puede verse truncado si se produce una previsible caída del crecimiento económico -ergo del PIB español- fruto del aumento del coste productivo de las PYMES españolas. En un informe elaborado por AMETIC, ADGITAL y PWC en 2019, estimaron que la aprobación del IDSD supondría un aumento de los costes para los consumidores españoles de entre 515 y 665 millones de euros (Véase Figura 6.2 en Anexo V); una reducción de los beneficios de las empresas españolas de entre 450 y 562 millones de euros (Véase Figura 6.3 en Anexo VI); y un impacto negativo en el PIB reduciéndose este entre 582 y 662 millones de euros (Véase Figura 6.4 en Anexo VII). Unas estimaciones que vaticinan un efecto adverso al realmente querido por la OCDE, el G-20 y la Unión Europea en tanto en cuanto va a suponer un decrecimiento de la posición española y de su competitividad y un mercado menos atractivo para el emprendimiento y las start-ups¹¹⁶.

Por todo lo expuesto, se pueden obtener dos conclusiones principales en relación con la aprobación del IDSD y sus consecuencias. En primer lugar, se ha demostrado que la clasificación del impuesto como “un impuesto de naturaleza indirecta” es seriamente criticado por la doctrina española. Ya sea por su teleología o por la configuración de sus elementos principales, no es desmesurado pensar que la verdadera finalidad del IDSD es adecuar las normas del IS y conseguir así gravar los beneficios de las empresas multinacionales americanas obtenidos en España. Una clasificación, por cierto, que otorgaría la potestad tributaria a la Administración al no entrar en colisión con el MCOCDE ni con los Convenios bilaterales. En especial, el firmado con Estados Unidos (en principio).

¹¹⁵ El que fuere Ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, anunció la creación de un nuevo impuesto sobre las ventas de las grandes tecnológicas con el objetivo de hacer frente al aumento del coste de las pensiones de los jubilados (300 millones de euros). Véase SÉRVULO, J., “Un nuevo impuesto a empresas como Amazon, Apple y Google ayudará a financiar la subida de las pensiones”, Diario *El País*, abril de 2018. Disponible en: https://elpais.com/economia/2018/04/27/actualidad/1524850001_344743.html.

¹¹⁶ ADGITAL, AMETIC y PWC, “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española”, AMETIC. *La voz de la industria digital*. Informe final, enero de 2019, pp. 33-37.

En segundo lugar, la actuación unilateral del Ejecutivo español no solo dota de cierta inseguridad jurídica a los sujetos pasivos del impuesto -por la posible modificación del tipo impositivo y de los umbrales económicos a través de los PGE de forma anual-, sino que supone una grave amenaza al crecimiento económico y a la transformación digital en la que se encuentra inmersa el mercado español. Por un lado, las empresas españolas que utilizan plataformas digitales verán reducido su margen económico por el aumento de los costes para el desarrollo de su actividad, lo que podría derivar en un aumento del desempleo. Y, por otro lado, las empresas españolas exportadoras por antonomasia -aquellas del sector automovilístico y agroalimentario- se verán afectadas también por la falta de consenso internacional en la medida que Estados Unidos, principal afectado por la aprobación del IDSD, aumente los aranceles a la importación de productos españoles.

7. BIBLIOGRAFÍA

OBRAS DOCTRINALES

CALDERÓN CARRERO, J.M., “El Paquete Europeo (2018) en materia de fiscalidad de la economía digital”, *AEDAF*, 2018.

CALERO GARCÍA, M. L., “La Base Imponible en el Derecho Tributario General”, *Cuaderno de Estudios Empresariales*, nº 6. Servicio de publicaciones UCM, Madrid, 1996.

CALVO VÉRGEZ, J., (2018). Pasado, presente y futuro de BEPS. Navarra, España: Thomson Reuters Aranzadi.

EDITORIAL ARANZADI, “El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Razones que justifican, en abstracto, la implantación de un impuesto sobre los servicios prestados digitalmente”, *Aranzadi Insignis*, últ. rev. enero 2021, DOC 2020\203.

FUSTER GÓMEZ, M., “¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional.”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2021.

LAGOS RODRÍGUEZ, MARÍA G., “Propuestas impositivas sobre la actividad económica digital”, *Studi Tributari Europei*, nº 9, julio de 2020.

LÓPEZ, D., Y BASTIDA, M. (Coord.), “Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español”. *Newsletter Uría Menéndez*, enero 2021, pp. 1-112.

MACARRO OSUNA, J.M., “La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2020.

MENÉNDEZ MORENO, A., “El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales. O la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2019.

MENÉNDEZ MORENO, A., “Vaya par de Gemelos. A propósito de los nuevos Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre las Transacciones Financieras”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2020.

MORENO GONZÁLEZ, S., “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, 2016.

OCDE (2010), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2010, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

OCDE (2014), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE, pp. 1-11.

- OCDE. (2015). Resúmenes, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE.
- OCDE (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- OCDE (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.*
- OCDE (2019). *Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”), Pillar Two. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.*
- OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.*
- OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.*
- PEDROSA LÓPEZ, J., “Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE”. Estudios AEDAF. Revista Técnica Tributaria, nº 125, marzo 2019, pp. 1-24.
- PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. (13ª ed.), Tecnos, 2019.
- PORTILLO, M.I., Y MARTÍNEZ, G., “La tributación de la Economía Digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución global”, *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, nº 51.
- RAMOS PRIETO, J., (2016). Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE, Navarra, España: Thomson Reuters Aranzadi.
- ROSEMBUJ, T., “El arbitraje fiscal internacional. Los instrumentos híbridos financieros”, *Revista el Fisco*, nº 159, enero de 2010.
- SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 61, 1965.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “El impuesto sobre determinados servicios digitales de España” *Cuaderno Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, enero de 2020.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “El multilateralismo y su repercusión fiscal en un entorno post-BEPS”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 4, 2017.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “Unilateralismo fiscal en el s. XXI”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 2, 2019.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “Reflexiones sobre los Convenios fiscales multilaterales para evitar la doble imposición: el instrumento multilateral de BEPS y las tendencias actuales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 404, 2016.

SANTACRUZ, J., “Impacto económico del impuesto digital en España”, *Fundación Civismo*, Informe nº 2, 2018.

ZORNOZA PÉREZ, J., (2016). Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS. En *Acción 15: El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS*. Navarra, España: Thomson Reuters Aranzadi.

LEGISLACIÓN

Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, de 13 de mayo de 2020, núm. 1 y 2. “Enmiendas e índice de Enmiendas al Articulado. Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”.

Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 16 de septiembre de 2020, núm. 81. “Enmiendas al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, de 30 de marzo de 2010, 2010/C 83/02 (DOUE C 83/389).

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 6 de diciembre de 2012, relativo al Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal. COM (2012) 722 final.

Convention between The United States of America and The Kingdom of Spain for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, de 22 de febrero de 1990.

Directiva 2006/58/CE del Consejo, de 27 de junio de 2006, por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. (DOUE L 174/5 de 28/06/2006).

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (DOUE L 347/1 de 11/12/2006).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 302 de 18/12/2003).

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE 236 de 02/10/2015).

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE 274 de 16/10/2020).

Loi n° 2019-759, du 24 juillet 2019, portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés. (Journal Officiel de la République Française, Text 1 sur 202 de 25/07/2019).

Projet de Loi, du 21 mai 2019, portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés. (Sénat 101 de 21/05/2019).

Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018, “por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”. COM (2018) 147 final, pp. 1-22.

Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018, 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, pp. 1-41.

Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 420 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 15 de diciembre de 2020 (sometida a trámite de información pública. Departamento de Gestión Tributaria. AEAT.

Proyecto de Real Decreto, de 3 de diciembre de 2020, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Sometido a trámite de audiencia pública.

Real Decreto, de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio (BOE 289 de 16/10/1885).

Real Decreto, de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid 206 de 25/07/1889).

Recomendación (UE) 2016/136, de la Comisión, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales (DOUE de 2 de febrero de 2016).

Resumen de la Reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Fiscales, de 5 de diciembre de 2017, PR CO 68.

Reunión del Consejo Europeo, de 19 de octubre de 2017 – Conclusiones, EUCO 14/17.

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre de 1999.

Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio de 2000.

Sentencia del Tribunal General de la UE, 16 de mayo de 2019 en los asuntos acumulados T-836 y T-624/17 de República de Polonia y Hungría contra la Comisión Europea,

Sentencia del Tribunal General de la UE, de 27 de junio de 2019 en el asunto T-20/17, Hungría contra la Comisión Europea,

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 13 de julio de 1989 en los Asuntos Acumulados C-93/88 y C-94/88, *Wisselink en Co. BV y Staatsecretaris van Financiën*.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 3 de octubre de 2006 en el asunto C-475/03, *Banco Popolare di Cremona* contra *Agenzia Entrate Cremona*.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 3 de marzo de 2020, en el asunto C-75/18 *Vodafone Magyarország y Nemzeti*.

RECURSOS DE INTERNET

ADIGITAL, AMETIC y PWC, “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española”, *AMETIC. La voz de la industria digital*. Informe final, enero de 2019. Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

Cassel, B., y Cazes, S., “<<Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale>> affirme Bruno Le Maire”, Diario *Le Parisien*, marzo de 2019. Disponible en: <https://www.leparisien.fr/economie/taxer-les-geants-du-numerique-une-question-de-justice-fiscale-affirme-bruno-le-maire-02-03-2019-8023578.php>

Cocero, E., “Tasa Google: impuesto sin crecimiento”, Diario *El Expansión*, febrero de 2021. Disponible en: <https://www.expansion.com/economia/2021/02/05/601db5a9e5fdea10748b46a8.html>

De la Rosa, R., “Un invitado inesperado en la inauguración del Impuesto Digital”, *Newsletter EY*, enero de 2021. Disponible en: https://www.ey.com/es_es/tax/un-invitado-inesperado-en-la-inauguracion-del-impuesto-digital

De la Rosa, R., “Un impuesto nuevo y muchas incertidumbres”, *Newsletter EY*, octubre de 2020. Disponible en: https://www.ey.com/es_es/tax/un-impuesto-nuevo-y-muchas-incertidumbres

Deloitte Legal, “La OCDE publica un documento para consulta sobre el Pilar 2 del proyecto que aborda los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, 2021. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/ocde-documento-consulta-pilar-2-digitalizacion-economia.html>

Esteban, P., “Similitudes y diferencias de la regulación de la “Tasa Google” en los principales países europeos”, Diario *Cinco Días. Legal.*, febrero de 2021. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/11/27/legal/1574875729_565532.html

Grant Thornton. *Servicios fiscales*, “El impuesto sobre servicios digitales en Europa”, junio de 2019. Disponible en: <https://www.grantthornton.es/perspectivas/el-impuesto-sobre-servicios-digitales-en-europa/>

Guerrero, C., “Luces y sombras del nuevo impuesto digital ante el borrador del reglamento”. KPMG Abogados, S.L.P., *Corporate Tax Services*, enero de 2021. Disponible en: <https://www.tendencias.kpmg.es/2021/01/luces-y-sombras-del-nuevo-impuesto-digital-ante-el-borrador-de-reglamento/>

KPMG Abogados, S.L.P., “¿Cómo le puede afectar el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales? Servicio de asesoramiento fiscal sobre la ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, *Newsletter KPMG*, octubre 2020, pp. 1-6. Disponible en: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2020/10/impuestos-servicios-digitales.pdf>

Ministère de L'Économie Et Des Finances et Ministère du Redressement Productif, “Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique”, *République Française*, janvier 2013, pp. 1-198. Disponible en: https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf

Monaco, D., “La web tax in Italia sarà rinviata di altri due mesi”, *Diario Wired.it*, marzo de 2021. Disponible en: https://www.wired.it/economia/finanza/2021/03/10/web-tax-italia-rinvio-16-maggio/?refresh_ce=

Parlamento Europeo (2020) “Los impuestos indirectos” en “La unión económica y monetaria, la política fiscal y la política de competencia”. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.6.11.pdf.

Vashi, T., “Convenios de Doble Imposición Internacional”, *Revista Digital INESEM*, octubre de 2018. Disponible en: <https://revistadigital.inesem.es/juridico/convenios-doble-imposicion-cdi/>

“Budget 2018. Digital Services Tax”, *HM Treasury*, 2018. Disponible en: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf

“Digital Services Tax”, *HM Revenue & Customs*, March 2020. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>

8. ANEXOS

ANEXO I

Figura 3.1: Recaudación prevista para el año 2025 en relación con el DST.

Exchequer impact (£ million)					
2019 to 2020	2020 to 2021	2021 to 2022	2022 to 2023	2023 to 2024	2024 to 2025
+70	+280	+390	+425	+465	+515

Fuente: *Government of the UK. HM Revenue and Customs. Digital Service Tax.*

ANEXO II – Acciones contenidas en el Plan BEPS.

Acción 1: “Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital”.

Acción 2: “Neutralizar los efectos de acuerdos de desajuste híbridos”.

Acción 3: “Fortalecimiento de las reglas de transparencia fiscal internacional”.

Acción 4: “Erosión de bases imponibles a través de la deducción de intereses y restantes pagos financieros”.

Acción 5: “Prácticas fiscales perjudiciales”.

Acción 6: “Impedir la utilización masiva de los convenios”.

Acción 7: “Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente”.

Acción 8: “Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tienen correspondencia con la creación de valor – Intangibles”.

Acción 9: “Precios de transferencia – riesgo y capital”.

Acción 10: “Precios de transferencia – otras transacciones de alto riesgo”.

Acción 11: “Establecer métodos para la recopilación y el análisis de datos sobre erosión de la base imponible y el traslado de beneficio y medidas para abordar esta cuestión”.

Acción 12: “Requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”.

Acción 13: “Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tienen correspondencia con la creación de valor – documentación”.

Acción 14: “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”.

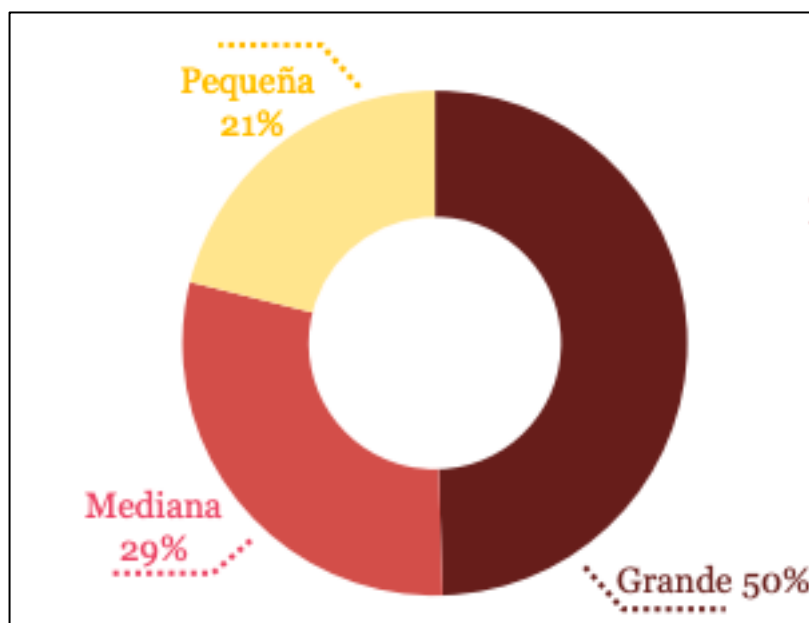
Acción 15: “Instrumento multilateral para la implementación del proyecto”.

ANEXO III – Línea temporal de aprobación del IDSD.

- **25 de febrero de 2020:** Presentación del Proyecto de Ley.
- **13 de mayo:** Rechazo a las enmiendas presentadas al articulado en el Congreso de los Diputados.
- **23 de julio:** Remisión del texto a la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados para su aprobación y tramitación con competencia legislativa plena.
- **5 de agosto:** Aprobación del texto por la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados.
- **25 de agosto:** Remisión del texto al Senado.
- **16 de septiembre:** Rechazo a las enmiendas al articulado y a las propuestas de veto presentadas en el Senado.
- **6 de octubre:** Aprobación del texto por la Comisión de Hacienda del Senado.
- **13 de octubre:** Aprobación del texto por el Senado.
- **16 de octubre:** Publicación de la Ley 4/2020 en el BOE.
- **16 de enero de 2021:** Entrada en vigor de la Ley 4/2020 en España.

ANEXO IV

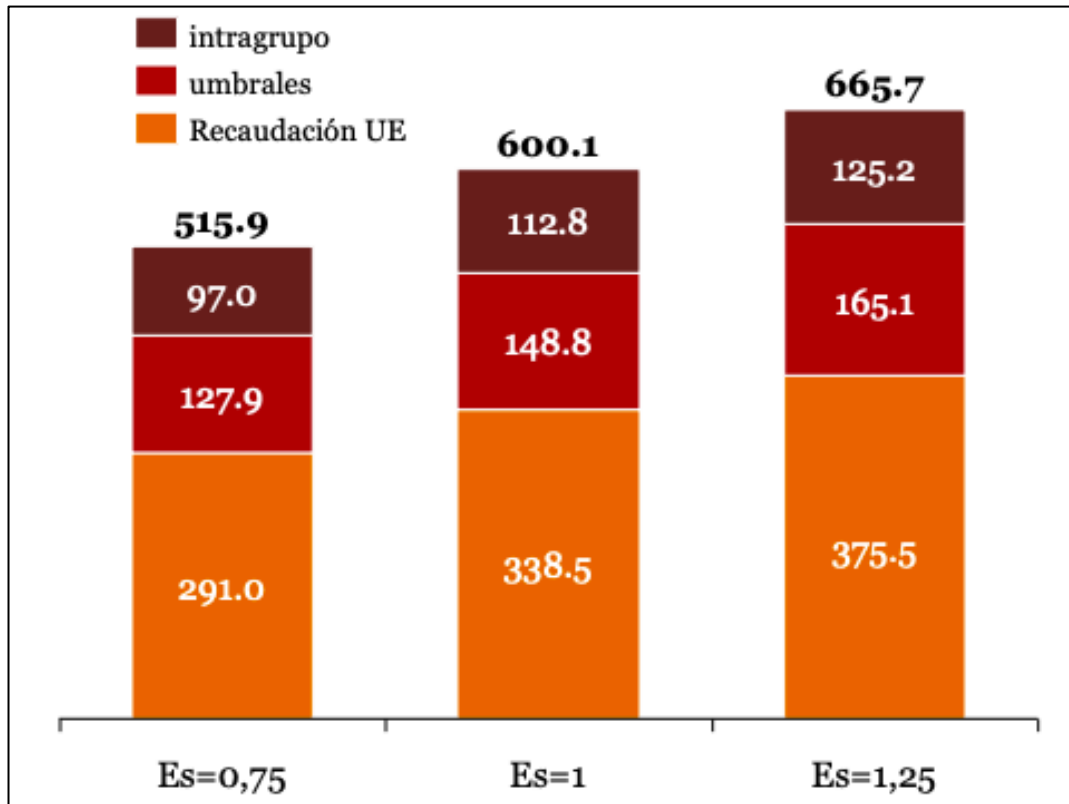
Figura 6.1: Distribución de ventas en *marketplaces* por tamaño de empresa.



Fuente: Informe de ADIGITAL, AMETIC y PWC (2019). Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

ANEXO V

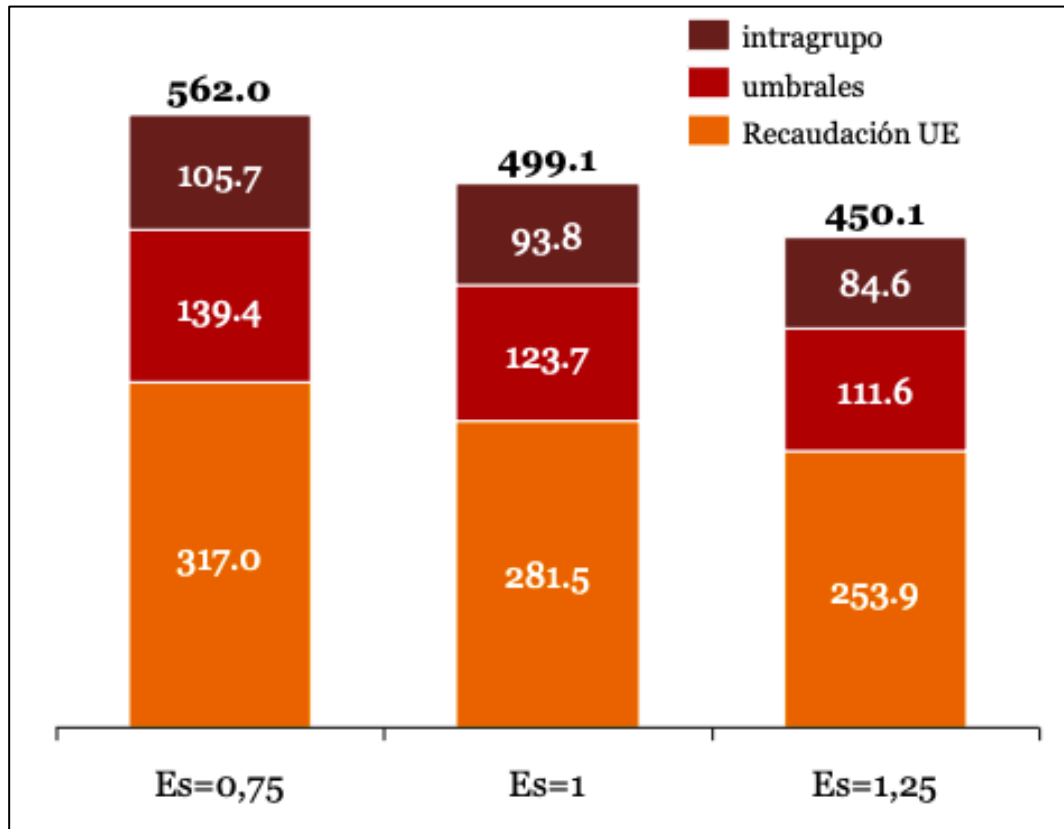
Figura 6.2: Coste para los consumidores españoles para diferentes escenarios de la relación elasticidad-precio del servicio.



Fuente: Informe de ADIGITAL, AMETIC y PWC (2019). Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

ANEXO VI

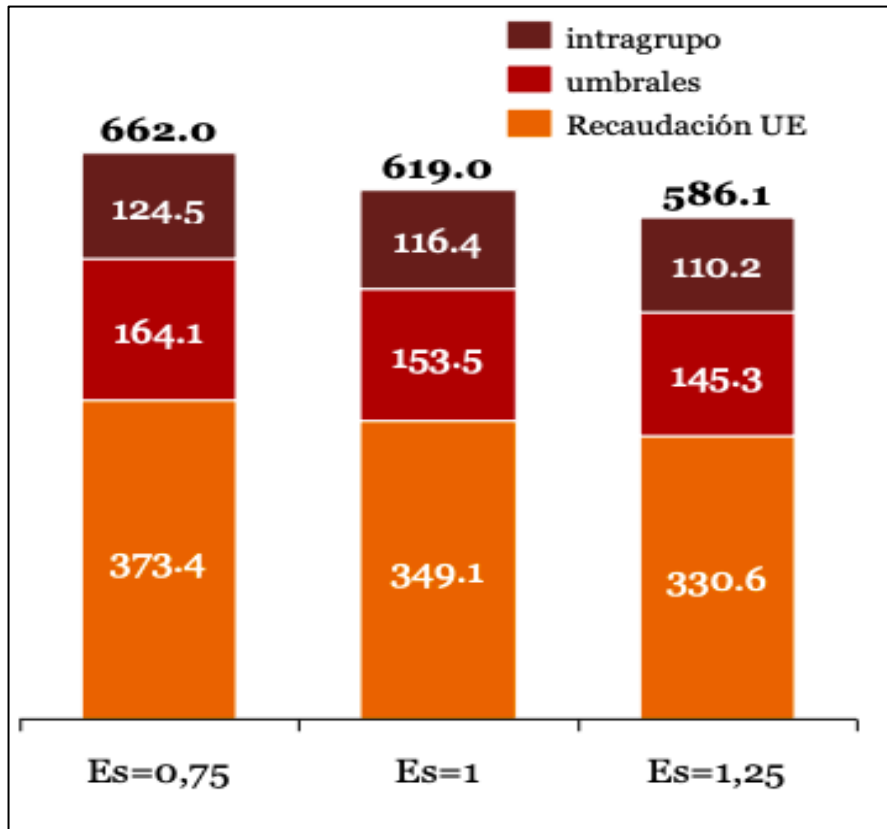
Figura 6.3: Reducción de beneficios de las empresas españolas debido a la aprobación del IDSD para diferentes escenarios de la relación elasticidad-precio.



Fuente: Informe de ADIGITAL, AMETIC y PWC (2019). Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

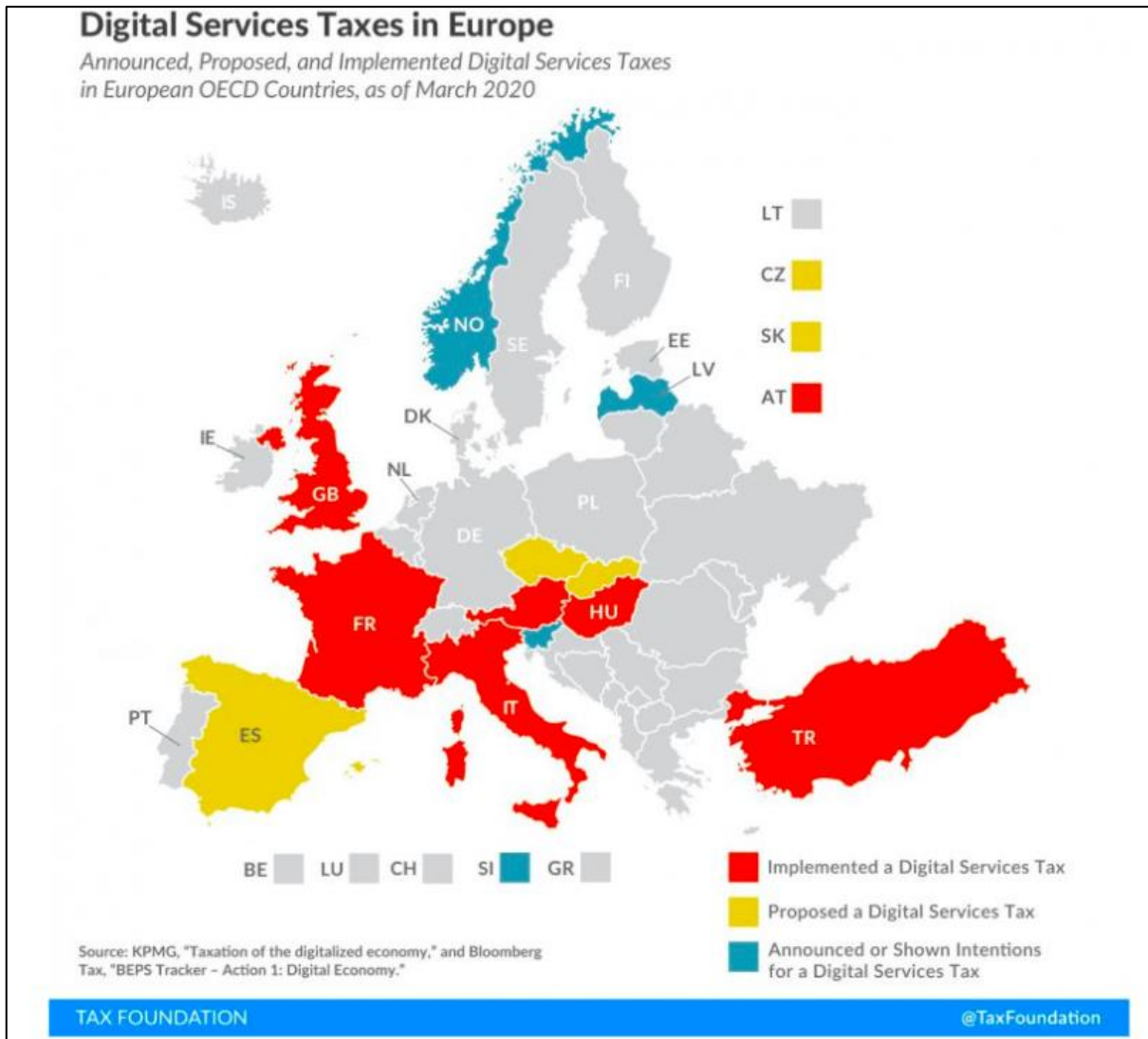
ANEXO VII

Figura 6.4: Reducción del crecimiento económico español para diferentes escenarios de la relación elasticidad-precio



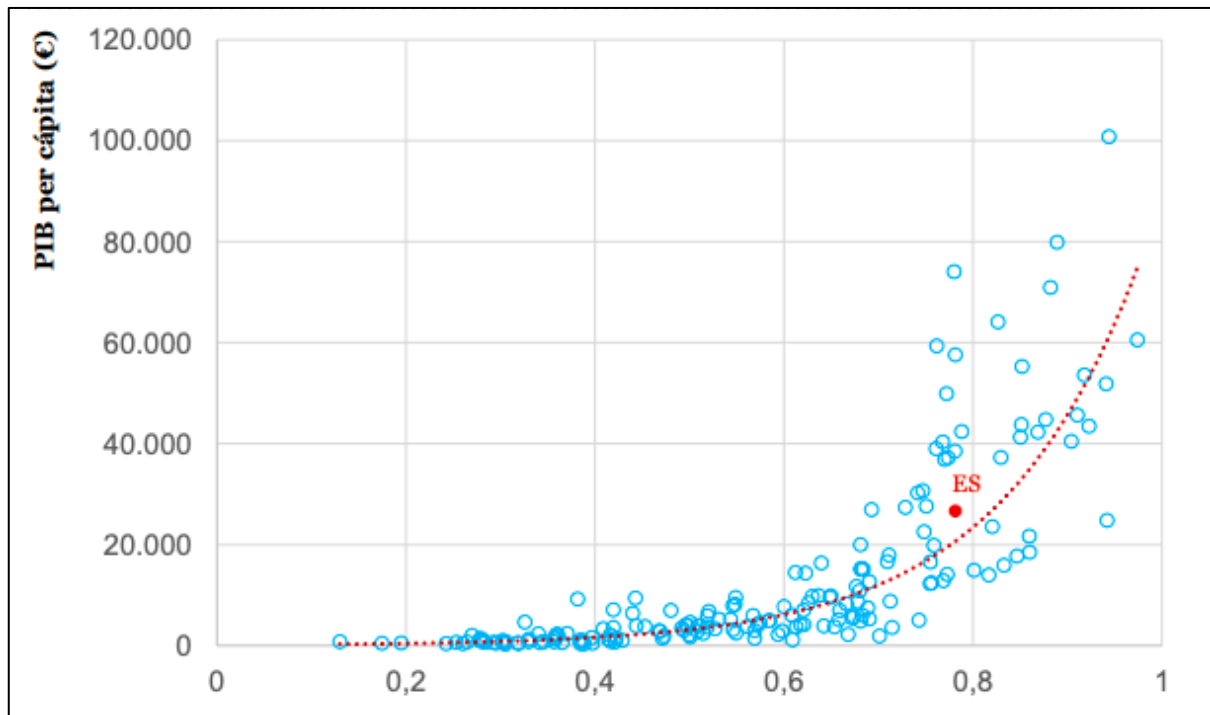
Fuente: Informe de ADIGITAL, AMETIC y PWC (2019). Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

ANEXO VIII – Impuestos digitales en Europa



Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Disponible en: <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>

ANEXO IX – Relación entre la digitalización de las empresas y el PIB *per cápita*.



Fuente: Informe de ADIGITAL, AMETIC y PWC (2019). Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf