



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y  
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

# ANÁLISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (TASA GOOGLE)

ALEJANDRO PONCE YUSTE

TUTORIZADO POR FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO  
GRADO EN ADE  
Curso Académico 2020-2021

# Análisis de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (tasa Google)

## Resumen:

Este Trabajo Fin de Grado presenta un análisis de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que tiene como objetivo gravar las prestaciones de servicios en ámbito digital a usuarios que accedan a internet desde territorio español. Este impuesto se presenta como una medida unilateral por parte del gobierno español que se adelanta al debate europeo que se lleva realizando en los últimos años sobre el tema. Debido al contexto social y a la novedad de la problemática, este tema es considerado de interés. Por este motivo, a lo largo de todo este Trabajo Fin de Grado, se va a profundizar en los problemas que se derivan de dicho impuesto.

## Palabras Clave:

Impuesto, tributación, fiscalidad, proyecto de ley, servicios digitales, IDSD, tasa Google, principio de generalidad, impuesto indirecto, doble imposición.

**Cómo citar:** Ponce Yuste, A. (2021). Análisis de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (tasa Google). *RiuNet. Universidad Politécnica de Valencia*.

# Índice de Contenido

<b>Capítulo 1.</b>	<b>Introducción.</b>	<b>5</b>
1.1.	Objetivos del trabajo.	5
1.2.	Metodología	5
<b>Capítulo 2.</b>	<b>Contexto del impuesto.</b>	<b>7</b>
2.1.	Contexto Internacional. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).	7
2.2.	Contexto Europeo. Unión Europea (UE).	13
2.3.	Contexto Nacional.	15
<b>Capítulo 3.</b>	<b>Definición del Impuesto.</b>	<b>19</b>
3.1.	Tasa Google. Canon AEDE o IDSD.	19
3.2.	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.	22
3.2.1.	¿Qué?	22
3.2.2.	¿Por qué?	23
3.2.3.	¿Quién?	23
3.2.4.	¿Cómo?	25
3.2.5.	¿Cuánto?	30
3.2.6.	¿Dónde?	32
3.2.7.	¿Cuándo?	34
<b>Capítulo 4.</b>	<b>Análisis jurídico.</b>	<b>35</b>
4.1.	Naturaleza del impuesto. ¿Directo o indirecto?	35
4.2.	Cuestión de principios.	42
4.3.	Riesgo de doble imposición.	48
4.4.	El problema de la localización.	53
4.5.	Definiciones ambiguas.	61
4.5.1.	«Proveedor por cuenta propia/ajena»	61
4.5.2.	«Publicidad dirigida»	62
4.5.3.	¿La mera inserción de un vídeo publicitario supone la realización del hecho imponible o es necesario que el usuario acceda al contenido?	63
4.5.4.	¿Los servicios de entrega y empaquetado forman parte del hecho imponible?	63
4.5.5.	Criptoactivos	64
4.5.6.	Tipo de cambio	65
4.5.7.	Pagos anticipados	66
4.6.	Cláusula de cierre	67
<b>Capítulo 5.</b>	<b>Conclusiones.</b>	<b>68</b>
<b>Capítulo 6.</b>	<b>Bibliografía.</b>	<b>71</b>
<b>Capítulo 7.</b>	<b>Anexo. Objetivos de Desarrollo Sostenible.</b>	<b>77</b>

# Índice de Figuras

## Capítulo 1. Introducción

## Capítulo 2. Contexto del impuesto.

Fig. 1. Cronograma del papel de la OCDE en el debate sobre fiscalidad internacional.....12

Fig. 2. La imposición a servicios digitales: Contexto Nacional.....18

## Capítulo 3. Definición del impuesto.

Fig. 3. Esquema básico del IVA. ....24

## Capítulo 4. Análisis jurídico.

Fig. 4. Esquema características del IDSD como impuesto directo/indirecto.....38

## Capítulo 5. Conclusiones.

## Capítulo 6. Bibliografía.

## Capítulo 7. Anexo. Objetivos de Desarrollo Sostenible.

# Capítulo 1. Introducción.

## 1.1. Objetivos del trabajo.

Los objetivos de este trabajo son muy claros.

En primer lugar, conocer las **características del impuesto** que se desea crear (1) y situarlo en el **contexto internacional** en el que se desarrolla (2). En cuanto al contexto, definiremos 3 niveles de actuación. El primero, a nivel internacional de la mano de la OCDE; el segundo a nivel europeo; y por último veremos qué medidas han tomado España y otros países de forma unilateral.

En segundo lugar, realizar un análisis del impuesto con el fin de poder sacar conclusiones respecto a su viabilidad, los posibles problemas que deriven de su aplicación y sugerir alguna corrección si lo considerásemos oportuno.

Este **análisis jurídico** (3) se centrará en la estructura del impuesto, su coherencia en el marco legislativo actual y en la redacción del propio texto legal.

Con todo esto esperamos poder obtener una buena comprensión de la Ley y tener una visión crítica sobre el mismo que nos permita aportar opiniones fundamentadas sobre el tema.

## 1.2. Metodología

La estructura de este Trabajo de Fin de Grado se dividirá en 3 partes. En la primera parte, definiremos el contexto en el que se sitúa el impuesto, lo que nos permitirá obtener una perspectiva política y social del entorno y estableceremos las bases sobre las que se ha redactado. A continuación, pasaremos a entender el propio impuesto tal y como está estipulado en el proyecto de ley, tratando de ganar una buena comprensión sobre el mismo. Por último, desgranaremos los problemas que podamos detectar en el texto del impuesto, así como en su implantación en un contexto jurídico y económico más amplio.

Con este motivo, expondremos una recopilación de textos jurídicos, todos ellos fuente de derecho, donde podremos entender bien las características del impuesto y cómo se relacionará a su vez con otras leyes vigentes que también sean consideradas tributos.

Otra herramienta que utilizaremos será la comparación entre textos. Con el objetivo de resaltar especialmente los cambios que ha sufrido el proyecto de ley en sus diferentes iteraciones; así como sus diferencias con la directiva europea en la que se basa, y de qué forma divergen o convergen las diferentes medidas unilaterales que ha aprobado cada país respecto a la actividad que se discute.

Haremos uso de la prensa nacional e internacional para ganar una buena perspectiva de la situación política en el que se encuentra el proyecto, y las diferentes propuestas de tributo a nivel internacional. Entenderemos las

diferentes presiones a las que se ven sometidos los legisladores y los diferentes puntos de vista y preocupaciones de la opinión pública.

Cuando alcancemos la parte del análisis del impuesto, presentaremos diversos estudios y ensayos que nos servirán para comprender la repercusión esperada del tributo, analizar con detalle posibles conflictos y en general fundamentar los argumentos que se expongan en este trabajo.

En definitiva, este trabajo trata de reunir toda la información disponible en relación con un tema de actualidad, sobre el que no existe excesiva bibliografía académica debido a su naturaleza joven, y exponerlo al lector de forma que pueda ganar una buena comprensión del debate y pueda realizar opiniones fundamentadas.

## Capítulo 2. Contexto del impuesto.

En un mundo en constante globalización, la economía digital se ha establecido como una solución inclusiva con la que las empresas y los consumidores pueden llegar entre sí a todas partes del mundo. Ampliar las barreras geográficas de sus negocios resultaba impensable hace unas pocas décadas y ahora cualquier comercio minorista puede mostrarse disponible para clientes internacionales, con los que la interacción no se excede de su relación de compraventa.

Con las tecnologías modernas han venido nuevas posibilidades. Nuevos modelos de negocio; y transformación, en muchas ocasiones, de modelos ya existentes. En general, beneficios para empresas y ciudadanos.

Sin embargo, estos cambios también han venido asociados a ciertos detrimentos. Los sistemas tributarios están adquiriendo cada vez más complejidad puesto que, en algunos casos, las empresas no tributan en los países donde se genera el valor económico.

En palabras del propio Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) presentado por el Gobierno, «las actuales normas fiscales internacionales se basan sobre todo en la presencia física y no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos». (Proyecto de Ley del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 2)

Esta problemática no es exclusiva del estado español, sino que se trata de una preocupación a nivel global que viene generando debate desde hace tiempo en distintas sedes internacionales. Todo ello sin que, hasta la fecha, se haya podido alcanzar consenso para acordar una solución global.

### **2.1. Contexto Internacional. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20 han sido los principales protagonistas de estas discusiones a una escala mundial. La OCDE se define como una organización internacional con el propósito de ayudar a diseñar mejores políticas que repercutan en vidas mejores. En palabras de la propia organización: «...trabajamos para establecer estándares internacionales y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales».

«Asesoramos en materia de políticas públicas y en el establecimiento de estándares y normas a nivel mundial en ámbitos que van desde la mejora del desempeño económico y la creación de empleo al fomento de una educación eficaz o la lucha contra la evasión fiscal internacional.» (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos)

Esta organización está avalada por más de 60 años de experiencia liderando las conversaciones internacionales relevantes en materia política, económica y social. Y sitúan la evasión fiscal internacional como uno de sus grandes puntos de interés.

Es necesario hacer una mención especial al proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), un proyecto de la OCDE centrado en estudiar la planificación fiscal agresiva de las multinacionales con el objetivo de evitar pagar impuestos. El proyecto nace de la colaboración con el G20, que se estrechó especialmente tras la crisis financiera de 2008, cuando los países miembros se reunieron para abordar temas fiscales; y a la pregunta «¿Qué es lo que más os preocupa?» la mayoría de las asistentes mencionaron la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a territorios con menos tributación. La organización decidió entonces convertir estas dos preocupaciones en una marca, y en 2012 se menciona por primera vez el proyecto en el *communiqué* de la cumbre del G20 que se celebró en Los Cabos, México. (Saint-Amans & Asakawa, 2019)

Los objetivos del proyecto BEPS eran tres:

1. Crear nuevas reglas para eliminar la «doble no tributación» (la erosión de bases imponibles).
2. Reparar las reglas existentes de fiscalidad internacional; revisando conceptos como el de precios de transferencia, evitar el «*treaty shopping*» (intento de una persona de acceder indirectamente a los beneficios de un tratado fiscal entre dos jurisdicciones sin ser residente de una de esas jurisdicciones) o la definición de establecimiento permanente.
3. Incrementar la transparencia. Buscar nueva información para conocer mejor donde las multinacionales pagan sus impuestos, pero también mejorar el intercambio de información de las empresas multinacionales hacia las administraciones fiscales, lo que denominamos reporte país por país (*country-by-country reporting*).

A estos objetivos se les sumaban dos objetivos horizontales: (1) los retos fiscales de una economía digitalizada y (2) una inversión multilateral para asegurarse de que el paquete BEPS fuera implementado más rápido.

El contexto internacional hace que el debate gane popularidad y atención mediática, cuando en ese momento se desata la polémica en Inglaterra acerca de empresas multinacionales (v.g. Starbucks) que se marchaban a países de Europa con menor tributación como Irlanda, buscando climas fiscales más favorables. (Hannon, 2021)

El G20 pide entonces a la OCDE acelerar el calendario del proyecto y tan solo un año después, en la cumbre celebrada en Rusia en 2013, se aprueba y discute el Plan de Acción (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*).



De este análisis se redactaron 15 acciones específicas que los países podían aplicar para evitar la erosión. Su acción 1 en concreto, se centra en los retos fiscales provenientes de la economía digital. (OCDE, 2013)

En Australia 2014, una de las reuniones anuales de la OCDE, se celebra una sesión sobre fiscalidad en la que se aborda el plan BEPS. Al año siguiente, en otra reunión anual de la organización, Turquía 2015, se adopta este Plan de Acción y se publica el Informe Final (*BEPS Final Reports*).

Entre los frutos de este proyecto, destacamos la nota de prensa publicada en 2018 bajo el título «Abordando los Desafíos Fiscales de la Economía - Informe Interino» (*Interim Report*). Donde se recogen dos líneas de acción o «pilares» sobre los que centrar la atención de los legisladores en materia de digitalización de la economía. Se reconoce que no tiene sentido diseñar una solución específica para la economía digitalizada, debido a la tendencia clara de digitalización que sufre la economía entera. Son necesarias soluciones generales.

(1) El primer pilar se centra en los desafíos más generales de la economía digitalizada y se focaliza en la asignación de derechos fiscales, el gran problema. ¿Cuándo se puede empezar a imponer a una compañía? Es necesaria una revisión del concepto de establecimiento permanente. ¿En tal caso, cuánto se asigna a cada jurisdicción en la que participe? Se necesita definir un nuevo nexo no físico con la jurisdicción en la que se crea valor.

Bajo este primer pilar se suscita la pregunta de dónde deberían ser pagados los impuestos y en qué cantidad, teniendo en cuenta que vivimos en un mundo donde las empresas pueden estar envueltas de forma efectiva en la vida económica de otras jurisdicciones, sin tener presencia física alguna.

Se han realizado varias propuestas que darían más asignación fiscal a países donde se crea el valor con independencia de la residencia física de la corporación, el Marco Inclusivo (del que hablaremos más adelante) ha aceptado estas propuestas sin perjuicio y se ha comprometido a explorarlas; reconociendo que sus implicaciones pueden llegar a aspectos fundamentales de la arquitectura fiscal actual. Entre las cosas que el Marco Inclusivo se ha comprometido a explorar, destacan la revisión del umbral de establecimiento permanente, y los conceptos de presencia económica y presencia digital significativas.

En esta nota de prensa también se menciona que la solución deberá encontrarse en el equilibrio entre exactitud y simplicidad. Las medidas deben ser administrables por las distintas agencias tributarias de los países y los contribuyentes por igual, teniendo en cuenta los diferentes niveles de compromiso y capacidad de sus miembros. (OCDE, 2019)

(2) El segundo pilar ataca el resto de los problemas identificados por el proyecto BEPS; concretamente propone una tributación internacional mínima para las empresas de este tipo, que asegure una imposición mínima, independiente de

la estrategia fiscal que realicen. Esta medida protegería a los países del traslado de beneficios a jurisdicciones con baja o ninguna tributación.

Este pilar contempla los derechos fiscales que fortalecerían la habilidad de las distintas jurisdicciones de cobrar impuestos cuando la otra jurisdicción con derechos fiscales aplique una tasa impositiva muy baja a esos beneficios. Es decir, cuando exista transferencia de ganancias por parte de las empresas hacia países con baja imposición y qué pueden hacer los países afectados para evitar la fuga de beneficios.

La organización reconoce que los países continúan siendo libres de poner sus propias tasas impositivas, o de no tener ningún impuesto sobre los beneficios. En ausencia de una cooperación multilateral existe riesgo de actuaciones descoordinadas y unilaterales, para atraer mayor base imponible y proteger la existente, con consecuencias adversas para todos los países, grandes y pequeños, desarrollados y por desarrollar.

En Kioto 2016 se crea el Marco Inclusivo (Inclusive Framework), la siguiente iteración del proyecto. La necesidad surge cuando países en desarrollo demandan participar en las mismas charlas que los países más consolidados venían teniendo hasta ahora. Se dan cuenta que se está debatiendo una solución internacional a un problema global, y como parte de la comunidad internacional quieren participar en la toma de decisiones, para que se tengan en cuenta sus situaciones concretas.

En palabras del ministro japonés Masatsugu Asakawa, presidente de la OCDE en ese momento, el Marco Inclusivo es un foro donde «se nivela el terreno de juego». Todos los agentes están representados en la conversación, incluyendo países desarrollados, países en desarrollo y países que estaban facilitando BEPS y ahora están aplicando las acciones propuestas en el Informe Final. (Saint-Amans & Asakawa, 2019)

A la hora de implementar el paquete BEPS se intenta no crear conflicto entre los diferentes sistemas tributarios de cada país, la interpretación de las medidas no debe incrementar los casos de disputa; y en todo caso, asegurar que el terreno esta nivelado para todos. Se reconoce que los países en desarrollo están más expuestos al impuesto sobre sociedades que los desarrollados; y que por eso es necesario realinear la localización de los beneficios con la creación de valor que les dio fruto.

Actualmente la iniciativa cuenta con 138 países tratando de evitar conjuntamente las pérdidas fiscales por erosión, que estiman anualmente en 240 billones de dólares en todo el mundo.

El Marco Inclusivo se ha definido como la entidad internacional en la que discutir en el futuro los temas fiscales internacionales, siendo de vital importancia monitorizar la implantación del paquete y ofrecer asistencia en este proceso a los países en desarrollo. Pero pese a todos los progresos alcanzados, su labor todavía no ha terminado.

En este sentido, es importante mencionar la iniciativa PCT (*Platform for Collaboration on Tax*). La Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria, es un esfuerzo conjunto del FMI, la OCDE, la ONU y el Banco Mundial para facilitar e intensificar la cooperación entre las cuatro organizaciones en asuntos tributarios internacionales. Esta iniciativa está produciendo una serie de herramientas para ayudar a países con baja capacidad, llevar a cabo reformas que contrarresten la erosión de la base, y los problemas de transferencia de ganancias que preocupan especialmente a los países en desarrollo, incluidos algunos problemas no abordados por el Proyecto BEPS. Entre los paquetes que se ofrecen relacionados con el Proyecto BEPS, en 2015 se lanzó un kit sobre incentivos fiscales; y en 2017, otro sobre precios de transferencia. Estas medidas tienen como objetivo proporcionar a los países con capacidad limitada una guía práctica y fácil de usar para aplicar las normas fiscales internacionales.

Por otro lado, todavía no se ha logrado alcanzar un consenso con respecto a la digitalización de la economía; y por ello, el Marco Inclusivo se comprometió a reportar su progreso ante los ministros de finanzas del G20 en junio de 2019 y entregar una solución definitiva para 2020. Tras una reunión celebrada en París los días 29 y 30 de enero de 2020, la OCDE ratificó el acuerdo de los 137 países miembros por el que se comprometían a encontrar acuerdo para finales de 2020. (Sánchez, 2020)

En palabras del secretario general de la OCDE Ángel Gurría, «reconocemos que existen dificultades técnicas que complican llegar a una solución realista y diferencias políticas importantes que deben ser resueltas en los próximos meses». (Gurría, 2021)

Finalmente, el consenso no fue alcanzado y la fecha límite se volvió a atrasar para mediados de 2021.

**LA OCDE HA SIDO CLAVE A LO LARGO DE TODO EL DEBATE SOBRE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. EN ESTE GRÁFICO SE EXPONEN ALGUNOS DE SUS HITOS.**



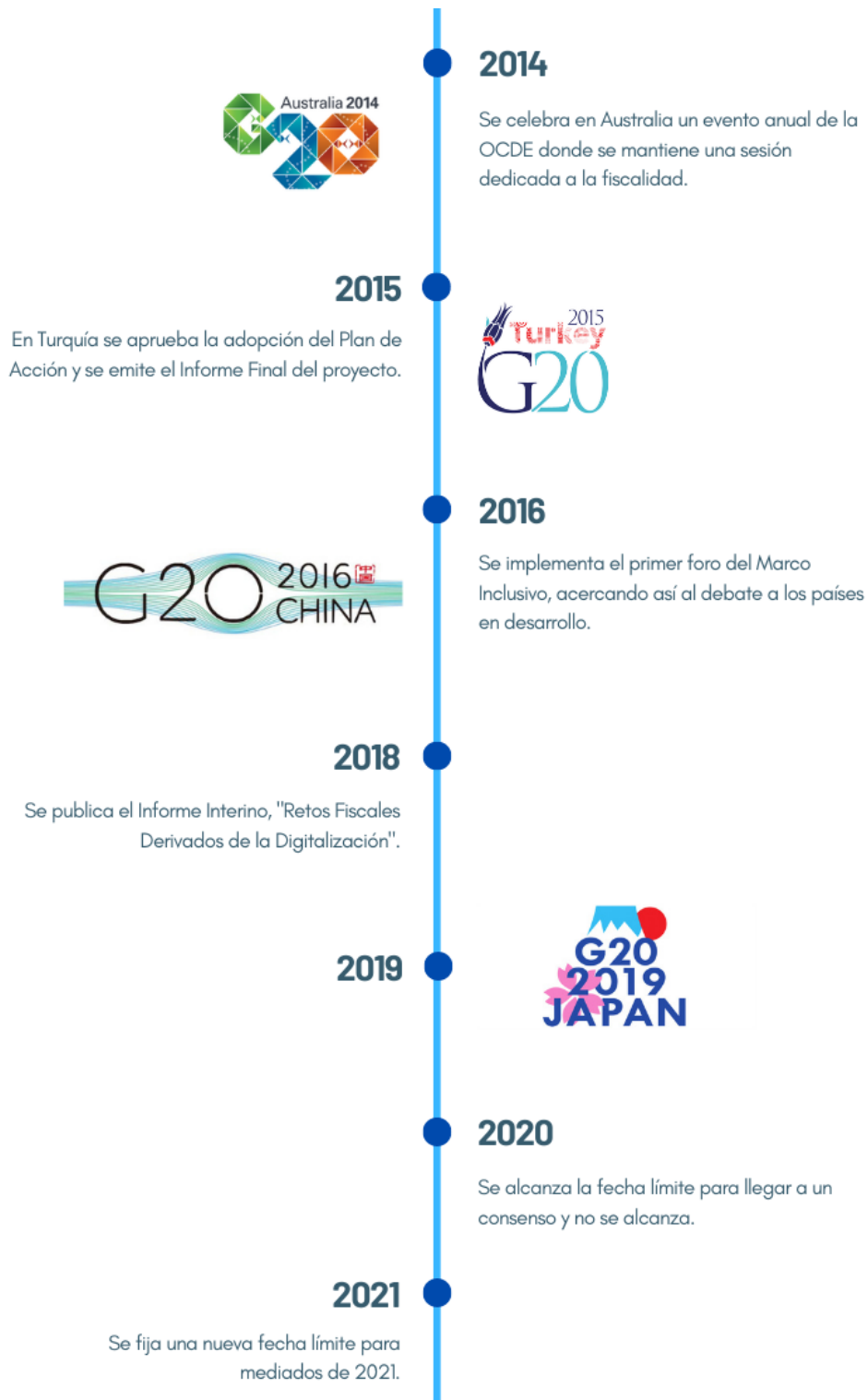


Fig. 1. Cronograma del papel de la OCDE en el debate sobre fiscalidad internacional. Elaboración propia.

## 2.2. Contexto Europeo. Unión Europea (UE).

La Unión Europea (UE) se ha implicado estrechamente con estos trabajos de la OCDE, que en 2019 fueron clasificados de máxima prioridad por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), estableciendo equipos de trabajo para analizar las propuestas de la OCDE y debatir en su seno las implicaciones de estas y su compatibilidad en el marco europeo.

Uno de los papeles más importantes de la Unión en la consecución con los objetivos de la OCDE ha sido respecto a la transparencia fiscal. Concretamente gracias a la Directiva 2016/881 en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. «A fin de minimizar los costes y las cargas administrativas tanto para las administraciones como para los grupos de empresas multinacionales, es necesario prever normas que estén en consonancia con la evolución internacional y que contribuyan positivamente a su aplicación». Menciona la Directiva en su Preámbulo. (Comision Europea, 2016)

Los trabajos sobre la acción 13 del Plan de Acción BEPS, relativa a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, culminaron en un conjunto de normas para facilitar información destinadas a los grupos de empresas multinacionales, incluidos el archivo maestro (*master file*), los archivos locales (*local file*) y el informe país por país (*country-by-country reporting*). Procede, por lo tanto, tener en cuenta la normativa de la OCDE a la hora de establecer las normas sobre el informe país por país que se regula en la Directiva.

El legislador europeo va más allá escribiendo incluso que es necesario seguir prestando atención a la futura evolución a escala de la OCDE y que para aplicar la presente Directiva, los estados miembros deben utilizar el informe final de 2015 sobre la acción 13 del proyecto de la OCDE y el G20, elaborado por la OCDE, como fuente de ilustración o interpretación de la presente Directiva y a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembro. (Comision Europea, 2016)

De forma paralela, mientras ocurrían estos avances en el contexto europeo, muchos estados miembros mostraron su interés en la adopción de medidas temporales a escala comunitaria, tales como la adopción de un impuesto provisional que mitigara el problema. (Hernández Moneo, 2020)

La respuesta de la Unión Europea se recoge en su comunicado de prensa del 21 de marzo de 2018; donde se establecen dos propuestas distintas:

La primera, trata de reformar las normas tributarias del impuesto sobre los beneficios de forma que las ganancias sean registradas y cobradas allí donde las empresas tienen una interacción significativa con usuarios a través de canales digitales. Esta propuesta es la preferida a largo plazo por la Comisión y trata de resolver directamente la problemática planteada a nivel internacional.

En particular, propone que sean imponibles las «plataformas digitales» que cumplan una de las siguientes condiciones:

- a) Que el beneficio anual exceda de 7 millones de euros en un Estado miembro.
- b) Que tenga más de 100.000 usuarios en un Estado miembro durante un período fiscal.
- c) Más de 3.000 contratos por servicios digitales creados entre la compañía y los usuarios corporativos durante un período fiscal.

También establece que los beneficios sean repartidos entre los Estados miembros atendiendo, por ejemplo, a la localización del usuario en el momento del consumo.

Por el contrario, la segunda iniciativa corresponde a un impuesto provisional que cubre las principales actividades digitales que actualmente escapan la tributación en la Unión Europea. (Comisión Europea, 2018)

Este impuesto se recoge en la propuesta Directiva del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre los servicios digitales, que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitalizados (2018/0073). En ella, la Comisión dice buscar la fiscalidad justa de la economía digital. Explica que las normas fiscales vigentes se basan en el principio de imposición de los beneficios en el lugar donde se genera el valor. Sin embargo, fueron concebidas en su mayoría a principios del siglo XX para empresas tradicionales con presencia material, y definen el hecho que desencadena el derecho a tributación en un país (dónde gravar) y qué parte de la renta de las sociedades se asigna a un determinado país (cuánto gravar) basándose en gran medida en la presencia física en ese país. Esto significa que las entidades que no tienen residencia fiscal en un país pasan a estar sujetas a tributación en dicho país únicamente si su presencia en él se asimila a un establecimiento permanente. (Comisión Europea, 2018)

Como hemos visto, se reconoce un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea el valor; y se propone adaptar las normas relativas al impuesto sobre sociedades a nivel de la Unión. A la espera de lograr esta solución global, se propone este Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD).

El impuesto propone sujetar a tributación los ingresos obtenidos de la monetización de la contribución del usuario en plataformas digitales, no la propia contribución de este último. Para ello establece dos umbrales. Un primero limita la aplicación del impuesto a las empresas de una cierta envergadura, empresas que superan los 750 millones de euros en ingresos mundiales anuales en el último ejercicio financiero. El segundo umbral limita la aplicación del impuesto a aquellos casos en que existe una huella digital significativa en la Unión, estableciendo un mínimo de 50 millones de euros en ingresos imponibles dentro de la Unión Europea durante ese ejercicio financiero.

Los usuarios se tendrán en cuenta en territorio europeo cuando estén utilizando una dirección de Protocolo de Internet (IP) propia de un país miembro o a través de otros métodos de geolocalización.

Se establece un tipo impositivo del 3% y se propone un mecanismo de simplificación de ventanilla única, en la que un sujeto pasivo obligado al pago

del ISD en uno o varios estados miembro, debe contar con un único punto de contacto a través del cual cumplir todas sus obligaciones fiscales en relación con dicho impuesto.

La intención inicial de la Comisión Europea era que este impuesto provisional resultara de aplicación en 2020, y se derogara cuando se alcanzara la solución definitiva a escala global (OCDE). Sin embargo, resultando imposible su aprobación por falta de consenso entre los diferentes Ministerios de Hacienda de los socios comunitarios, y algunas de sus negativas y amplias reservas al mismo, la Comisión publicó un informe final al término de 2020 donde los ministros de Hacienda de los Estados miembros convinieron, en la reunión del ECOFIN del 21 de enero de 2020, que la mejor manera de avanzar era buscar la solución duradera mundial en el seno de la OCDE, para evitar la fragmentación y las decisiones individuales.

Estas medidas independientes se han aplicado de todos modos, y cada país las ha aprobado en los términos que ha considerado oportunos. Como punto en común entre todas ellas, prevalece la intención de gravar la prestación de servicios digitales y la promesa de derogar estas medidas cuando se alcance un consenso global.

A modo de fotografía de todo este clima europeo, cito las palabras del Vice-Presidente del Euro y Diálogo Social y Comisario europeo de Asuntos Económicos y Monetarios, Valdis Dombrovskis: «la digitalización trae innumerables beneficios y oportunidades. Pero también requiere ajustes a nuestras reglas y sistemas tradicionales. Preferiríamos reglas acordadas a nivel mundial, incluso en la OCDE. Pero la cantidad de ganancias que actualmente se están infra gravando es inaceptable. Necesitamos llevar urgentemente nuestras normas fiscales al siglo XXI mediante la implementación de una nueva solución integral y preparada para el futuro».

### **2.3. Contexto Nacional.**

Esta parte del capítulo la podemos denominar también medidas unilaterales y representa la impaciencia de los diferentes gobiernos por poner solución a un problema que cada vez gana más relevancia.

Ante los continuos retrasos en la adopción de un acuerdo y la negativa de algunos países contra los progresos que se han planteado, muchos países han optado por la adopción de diferentes impuestos y medidas temporales, hasta que se alcance un acuerdo internacional, que mitigue esta erosión de bases hacia territorios de menor tributación de la que tanto hemos hablado.

Cada país ha adoptado la solución que ha considerado mejor; y a excepción de un bloque de países europeos formado por **Francia, Italia y España**; que han basado sus leyes en la propuesta directiva que la Unión Europea hizo de un impuesto de estas características; el resto de las medidas difieren mucho entre los distintos países.

**Austria y Hungría** han adoptado un enfoque diferente y más limitado al bloque sudeuropeo, al sujetar sólo los ingresos derivados de publicidad. En el caso de Hungría, el legislador pretende corregir esta limitación bajando los umbrales mínimos de sujeción al impuesto, con la intención de gravar a más empresas. Lo que, por otro lado, podría incurrir en una imposición a empresas que no sean predominantemente digitales, violándose de este modo el espíritu del impuesto.

**Reino Unido**, por otra parte, ha visto muy influenciada su *Digital Service Tax* (DST) por el documento de consulta de la OCDE (Informe Provisional) y se desmarca del resto de países con una visión diferente de la tributación de la economía digital. Modificando sustancialmente la definición del hecho imponible por la que apuesta Europa. (Baz Romero, 2020)

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

Otra forma de abordar el problema es a través del concepto de establecimiento permanente «digital». **Israel** introdujo el concepto en 2016; y Indonesia grava, desde noviembre de 2019, a entidades no residentes con presencia significativa de la economía on-line. India tiene previsto gravar a partir de 2022 a las rentas atribuibles a un establecimiento permanente «digital».

En la misma línea, a principio de noviembre de 2020, las autoridades alemanas hicieron pública una guía respecto de la imposición de no residentes en relación con cánones y ganancias de capital derivados de derechos de propiedad intelectual inscritos en registros públicos alemanes, con independencia de que las partes afectadas sean o no residentes a efectos fiscales en Alemania.

Cabe destacar que en enero de 2020 **Alemania** abandonó cualquier medida interna a la espera del acuerdo de la OCDE. El ministro de finanzas alemán, miembro del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, anunció que estaba abierto a la posibilidad de encontrar a los demás países a medio camino en el Pilar 1 (definir un nuevo nexo no físico con la jurisdicción en la que se crea valor), siempre que esté incluida la tributación mínima del Pilar 2.

Otros estados que han renunciado a la adopción de medidas unilaterales a la espera de un consenso internacional son **Australia, Chile, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Suiza, Polonia** y los **Estados Unidos de América**. No obstante, es posible que esta situación cambie a la luz de las últimas comunicaciones de la OCDE que fijan un nuevo plazo para alcanzar una propuesta consensuada entre los países miembros: mediados de 2021.

En el caso particular de **España**, siempre hemos mostrado interés en todas las medidas propuestas. España se ha comprometido a adoptar la decisión



consensuada a la que llegue la OCDE porque cree que una solución con carácter global es la única solución duradera a este problema.

En palabras del propio impuesto, podemos leer lo siguiente en el Preámbulo: «existe consenso internacional en que la mejor estrategia para abordarlo consistiría en encontrar una solución al respecto también a nivel mundial, es decir, en el seno de la OCDE». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020)

No obstante, desde hace un par de años mantiene la postura de que mientras se alcanza este consenso son necesarias medidas transitorias que mitiguen de alguna forma el problema. «El establecimiento de medidas unilaterales tiene carácter transitorio. Así, esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020)

España, al igual que otros países europeos, se ha acogido a la directiva europea que proponía un Impuesto sobre Servicios Digitales y ha modificado la propuesta para intentar asimilarla como una ley ordinaria nacional.

Es notorio mencionar que los textos presentados ante las cortes difieren en aspectos fundamentales del texto europeo; pero en este apartado no vamos a comentarlos todavía puesto que consideramos que tiene más sentido que abordemos los cambios en capítulos posteriores, donde se pondrán en el contexto necesario para entender las repercusiones de las modificaciones.

Por otro lado, la ley no ha tenido todo el apoyo de las cámaras y ha pasado por varios procesos de enmiendas. Durante su tramitación, el primer proyecto que se presentó ante las cortes con fecha de 25 de enero de 2019 no pudo ser aprobado por la disolución de las Cámaras Legislativas tras la convocatoria de elecciones generales en abril del mismo año.

Después de la consolidación del nuevo brazo ejecutivo y la formación del legislativo, un nuevo proyecto de ley se presentó el 28 de febrero de 2020. Este proyecto es el que finalmente acabaría convirtiéndose en ley ordinaria pasando por Congreso, Senado y finalmente el presidente del Gobierno.

# La imposición a servicios digitales: Contexto Nacional



Bloque europeo que ha adaptado la Directiva comunitaria sobre el Impuesto sobre Servicios Digitales (ISD).



Hungría por su parte, se desmarca de la directiva europea y sólo grava los ingresos derivados de publicidad.



Austria sigue el ejemplo de Hungría, con la particularidad de que trata de compensar la limitación a servicios publicitarios bajando los umbrales para incluir a más contribuyentes.



Reino Unido se desmarca de la UE y toma de referencia las discusiones en la OCDE y el Informe Provisional para su DST (ISD, siglas en inglés).



India fue pionera en el tema con su *equalisation levy* para no residentes en 2016. En 2020 amplió el hecho imponible para incluir el comercio electrónico además de la publicidad on-line.



Otra forma de afrontar el problema es a través del concepto de establecimiento permanente "digital" que Israel creó en 2016 y India pretende adoptar a partir de 2022.



Otro país ejemplo de medidas unilaterales es Indonesia, que desde 2019 grava a las entidades no residentes con presencia significativa en la economía on-line.

## Capítulo 3. Definición del Impuesto.

### 3.1. Tasa Google. Canon AEDE o IDSD.

Es importante realizar dos distinciones antes de proceder a desgranar el impuesto. El nombre «**tasa Google**» es una denominación inventada por la prensa con el objetivo de presentar el tema de una forma más atractiva para el público general, y tiene sus raíces en la relación estrecha que mantiene el impuesto con la multinacional americana dueña del buscador de internet. Debido a su tamaño y al tipo de operaciones comerciales que realiza, es previsiblemente una de las empresas que se ven más impactadas por la nueva tributación. Su imagen de marca y su buena percepción pública la convierten en un tema de interés muy goloso para los medios de comunicación.

En otros países, sin embargo, se ha optado por otros nombres mediáticos. En Francia, y en general en el resto de la UE, se hace referencia a la «**tasa GAFA**», que recoge las iniciales de las cuatro empresas tecnológicas más grandes del mundo: Google, Amazon, Facebook y Apple. (Chrisafis , 2019)

El mundo anglosajón, por otro lado, utiliza simplemente el término «**digital tax**», que se traduce como tributo digital. (Oficina del Representante de Comercio de los Estados Unidos de America, 2021)

Dicho esto, la segunda distinción que debemos realizar es el canon de la Asociación de Editores de Diarios de España (AEDE) del impuesto que ocupa a este Trabajo de Fin de Grado, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD). La prensa ha utilizado el mismo término, «tasa Google», para referirse a ambos impuestos en distintos momentos en el tiempo, siendo utilizado por primera vez para referirse a la reforma de la Ley de Propiedad Intelectual.

La AEDE llevaba mucho tiempo en la primera línea de la lucha española contra la reproducción ilimitada del contenido de los editores por parte de Google. Esta empresa operaba un agregador de noticias conocido como *Google News*, que mostraba los titulares y un pequeño resumen de los artículos que periódicos digitales habían subido a sus páginas web. El servicio que operaba la empresa americana curaba los artículos para ofrecer una selección acorde a los intereses del usuario. Los editores, sentían que esa práctica jugaba en contra de sus intereses, quitándoles en muchos casos tráfico de sus páginas web que habrían de otro modo monetizado.

Los líderes de la organización, después de haber visto los esfuerzos de los editores en Bélgica, Francia, Italia y Alemania, comenzaron a presionar fuertemente al gobierno español para que cambiara las protecciones de propiedad intelectual para los editores de periódicos en 2009. Aprovechando el éxito obtenido en Francia, los editores de AEDE comenzaron a hablar públicamente sobre la necesidad de una mayor protección de sus derechos.

En 2013, con la aprobación de la *Leistungsschutzrecht* (la Ley de Derechos de Autor Complementaria alemana, conocida como LSR) aparece la primera legislación en imponer una tasa de regalías a los agregadores de noticias en línea, por el uso de resúmenes de fragmentos de contenido publicado. La AEDE vio la oportunidad de solidificar una definición ampliada de los derechos que había defendido durante los últimos cinco años. La asociación y los editores que la componen intensificaron su lucha por una mayor protección de los derechos de los editores.

En febrero de 2014, el Congreso de los Diputados español emitió la propuesta inicial que la AEDE venía defendiendo durante los últimos años — el proyecto de reforma de la Ley de la Propiedad Intelectual. Curiosamente, la propuesta se produjo un día después de que un Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se pronunciara sobre el mismo tema. Sin embargo, el fallo del TJUE concluyó que la vinculación a obras gratuitas que ya están disponibles en línea, una práctica en la que participan la mayoría de los sitios de recopilación de noticias, no constituye una infracción de los derechos de autor. Esta conclusión fue justo la contraria a la alcanzada por el Congreso de los Diputados con su propuesta de reforma, que incluía la «tasa Google».

En medio de un mar de concepciones negativas sobre el posible efecto del proyecto de ley en la industria periodística española y cuestiones relacionadas con la accesibilidad de la información dentro de España, la AEDE continuó presionando para la aprobación del proyecto de ley, destacando el potencial efecto positivo de la legislación. Sus detractores, por otro lado, expusieron el fracaso práctico de la LSR alemana con respecto a hacer cumplir los derechos de compensación de los editores. Los críticos de la propuesta en España opinaron que cualquier intento español fallaría de la misma manera que la LSR alemana.

Finalmente, en octubre de 2014, tras meses de intenso cabildeo por parte de la AEDE, el Congreso español aprobó la reforma de la Ley de Propiedad intelectual, que introdujo el mencionado canon. De acuerdo con la Directiva 2003/49/CE esto es una «remuneración de cualquier clase percibida por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, [...] cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo plano, fórmula o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

Tras un diciembre difícil para la industria de noticias online española con el cierre de Google News en España, que se marchó tras determinar que el nuevo impuesto creaba un panorama empresarial insostenible debido a las elevadas multas potenciales y a cero ingresos publicitarios, el Canon AEDE finalmente entró en vigor el 1 de enero de 2015. (Google, 2015)

Es necesario que el lector sea consciente hasta qué punto este apodo informal de «tasa Google» es inapropiado para referirse a la Ley. En primer lugar, como hemos visto se crea conflicto con un hecho fiscal anterior y no muy lejano. En apenas 5 años difícilmente se habrá conseguido olvidar el término y es probable que cualquier persona confunda ambas cuestiones.

En segundo lugar, el nombre escogido promueve la desinformación. Esto es debido a que realmente ninguno de los tributos a los que hace referencia tienen el título de tasa. Conocer la diferencia entre palabras como tributo, tasa, impuesto o contribución especial nos aporta información útil sobre el tipo de medida que es y su funcionamiento.

Los **tributos** son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general. (art. 2.1 Ley General Tributaria, LGT)

Al regularse en el ámbito del Derecho Público, implica que las Administraciones Públicas gozarán de prerrogativas y poderes que son propios de los entes públicos, en contraste con el Derecho privado que regula relaciones entre iguales.

Las **tasas**, por otro lado, son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público. (art. 2.2.a LGT)

Como el lector podrá comprobar, la propiedad intelectual no se trata ni siquiera de un tributo, no es un ingreso público. La ley se limita a establecer la obligación de satisfacer una regalía a cambio de utilizar parcialmente un contenido intelectual, y eso es siempre en ámbito privado.

La prestación de servicios digitales tampoco se ajusta a la definición de tasa. Es cierto que se trata de un tributo, pero no se ajusta al hecho imponible propio de estas. No tiene relación con el dominio público y puede verse gravar operaciones dentro del propio sector privado. Ninguno de los dos tributos representa un aprovechamiento de dominio público, ni tienen relación con un ente público, y por tanto no son una tasa.

Se definen las **contribuciones especiales** como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. (art. 2.2.b LGT)

Y finalmente, los **impuestos** son tributos exigidos sin contraprestación y cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. (art. 2.2.c LGT)

Esta última definición es la que recoge al IDSD, que tiene rango de tributo y de impuesto.

### 3.2. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Con el propósito de ofrecer al lector una explicación clara y concisa del impuesto se ha decidido abandonar la estructura formal que nos ofrece el texto legal, ordenado en dieciséis artículos, una disposición transitoria única y seis disposiciones finales. En su lugar, utilizaremos una técnica, aunque infantil, muy conocida y útil para abordar los puntos importantes de un contexto. Consiste en utilizar adverbios interrogativos para explicar una situación. Creemos que de este modo podemos ofrecer una primera aproximación al impuesto que sea útil a la hora de asimilarlo. Una tarea que resulta ardua siguiendo la estructura del texto, especialmente si no se está acostumbrado a leer textos legales.

#### 3.2.1. ¿Qué?

«El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto». (art. 1 IDSD)

El propio texto se define como un impuesto indirecto. Aunque la definición al respecto es ambigua y depende en gran medida del autor que consultemos, los impuestos indirectos son aquellos que gravan el consumo y no la propia obtención de renta.

El objeto del impuesto es entonces gravar el consumo de determinados servicios digitales por personas (usuarios) que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto, el cual se define en el artículo 2.

Discriminamos por tanto las operaciones imponibles en base a dos factores:

1. El servicio digital concreto que se presta.
2. Si este se presta en un lugar determinado.

La Ley se ampara en la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General y deuda pública recogida en el artículo 149.1 de la

Constitución Española (CE). Y como fuente de derecho, en su jerarquía las Leyes ordinarias se sitúan por debajo de los tratados y convenios internacionales (artículo 96 de la CE). Esta idea se plasma en el artículo 3 del texto del impuesto.

### 3.2.2. ¿Por qué?

Es notorio destacar que de las doce páginas que tiene el texto, casi la mitad, cinco de ellas, las ocupa el Preámbulo.

Esta parte se utiliza a modo de Exposición de Motivos y reúne todos los conceptos que hemos comentado en el capítulo anterior, hablando del contexto en el que se sitúa el impuesto. También aprovecha para explicar y justificar varias partes del impuesto; no obstante, no vamos a profundizar en este momento sobre las intenciones del legislador; pues primero debemos comprender bien el impuesto, y después se citará esta parte en el análisis posterior que explique algunas de las decisiones gubernamentales hacia el impuesto.

### 3.2.3. ¿Quién?

Hay que diferenciar entre el sujeto pasivo del impuesto y la persona que realmente paga el impuesto. La diferencia fundamental entre ambos es que el sujeto pasivo se define como la persona, física o jurídica que realiza el hecho imponible. Es decir, lo que estamos gravando. Sin embargo, la carga tributaria real puede verse trasladada a otra persona.

En los impuestos directos ambas figuras suelen coincidir. Por poner un ejemplo, cuando pagas cada año el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, eres tú el que ha incurrido en el hecho imponible, la obtención de renta independientemente de dónde se genere y de donde provenga el pago (art. 2 LIRPF), y también eres tú el obligado tributario, el contribuyente, el que paga.

En el caso de los impuestos indirectos, como el Impuesto Sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo real del impuesto son los consumidores finales, los cuales no pueden repercutir el impuesto a nadie más. Sin embargo, ellos no son los encargados de ingresar el impuesto a las arcas públicas. Es el vendedor el que está obligado a presentar liquidaciones periódicas del impuesto e ingresárselo a la Hacienda pública, teniendo derecho por supuesto a repercutir al consumidor final el valor del gravamen. En otras palabras, el impuesto es neutral para el empresario y la carga tributaria la soporta el consumidor final.

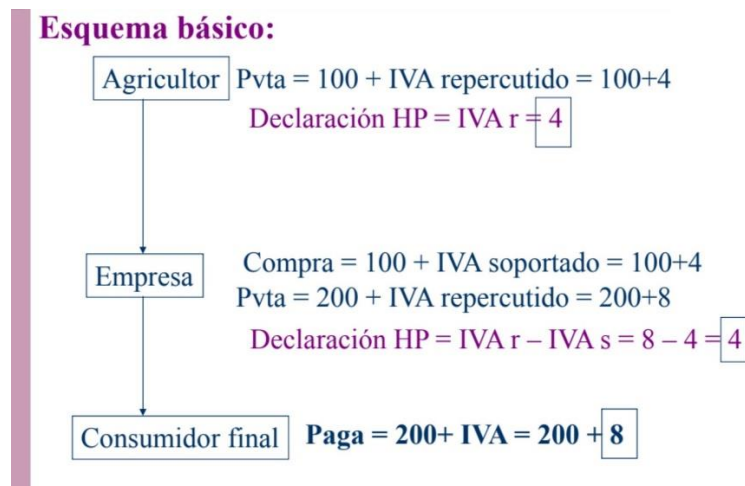


Fig. 3. Esquema básico del IVA. Obtenido de las diapositivas de la asignatura de Gestión Fiscal de la Empresa, grado ADE, UPV.

El texto se limita a decir sobre el sujeto pasivo del tributo, que estarán sujetas al impuesto las operaciones efectuadas por los contribuyentes del impuesto. (art. 5 IDSD)

A estos últimos la Ley dedica un artículo entero, y dice lo siguiente:

«Son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...]». (art. 8 IDSD)

El artículo 35.4 hace referencia a entidades en atribución de rentas, en ocasiones sin personalidad jurídica como las comunidades de bienes o las herencias yacentes. Por lo tanto, entidades con personalidad jurídica e incluso determinadas figuras sin personalidad jurídica pueden ser contribuyentes por el IDSD. Sí parece claro que las personas físicas están excluidas de ser contribuyentes del IDSD.

El artículo a continuación establece dos umbrales que las entidades deben haber sobrepasado el primer día del período de liquidación del impuesto para ser contribuyentes. Estos umbrales son los siguientes:

- a) Que el importe neto de la cifra de negocios (INCN) en el año natural anterior supere **750 millones de euros**.
- b) Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas de cálculo de la base imponible, correspondientes al año anterior, supere los **3 millones de euros**.

Durante el período comprendido entre la fecha de entrada en vigor de esta Ley y el 31 de diciembre siguiente, a efectos de determinar el cumplimiento del umbral b) 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 la Ley hasta la finalización del plazo



de liquidación elevados al año. Tal y como se establece en la Disposición Transitoria Única.

Cuando en el año anterior inmediato se hubiese iniciado la actividad, los importes anteriores (los de ambos umbrales) se elevarán al año.

En el caso particular de los grupos de sociedades, el apartado 3 establece que los importes a tener en cuenta para calcular los umbrales serán los del grupo en su conjunto. Y que en caso de que el grupo supere dichos umbrales tendrán la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte de este, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos a los que se refiere; o si alcanzan el umbral b) de forma individual o no.

Para estos grupos, la Ley concreta detalles sobre el cálculo de los importes que deben tomar para los umbrales:

- a) Sobre el primer umbral, especifican que el INCN del grupo a calcular se corresponde con los ingresos totales mundiales del grupo de empresas multinacionales que deben declarar en el informe país por país que se detalla en la Directiva del Consejo Europeo 2016/881.
- b) Sobre el segundo, establecen que a la hora de calcular los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales no se eliminarán las prestaciones sujetas al impuesto y realizadas entre las entidades de un grupo.

La explicación que el texto hace de grupo de sociedades la encontramos en el artículo 4, Conceptos y definiciones. Tiene el mismo significado que el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades integrantes y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Esta definición se ajusta a lo largo y ancho del espectro tributario, que hace uso de esta descripción en todos los impuestos que afectan a grupos de sociedades.

#### 3.2.4. ¿Cómo?

«Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes del impuesto». (art. 5 IDSD)

El término servicios digitales se define en el artículo 4 del Proyecto de Ley (PL) y establece tres supuestos de prestación de servicios muy concretos:

1. Publicidad en línea.
2. Intermediación en línea.
3. Transmisión de datos.

#### **a) Servicios de publicidad en línea.**

Lo consistentes en la inclusión de una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

Con el término interfaz digital el legislador se refiere a cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de estos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios (cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital), que posibilite la comunicación digital.

Es importante matizar también el concepto de publicidad dirigida, que es muy susceptible de crear controversia. La Ley considera 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.

El legislador establece una presunción *iuris tantum* al respecto, la cual considera que toda publicidad es dirigida salvo prueba en contrario. Esta presunción es una de las variaciones más notables con respecto al texto de la Directiva Europea, volviendo la medida más favorable para la administración y más dura con el contribuyente.

Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.

El ejemplo claro en este caso particular es *Google Ads*. Existe la posibilidad de alquilar una parte de página web o aplicación a esta plataforma para que enseñe anuncios basados en las preferencias y el historial de búsqueda de los usuarios que visiten tu página. En ese caso, no sería el propietario de la web el responsable del servicio de publicidad en línea; lo sería Google.

#### **b) Servicios de intermediación en línea.**

Los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

#### **c) Servicios de transmisión de datos**

Los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos datos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

El impuesto también establece determinados supuestos de no sujeción en su artículo 6. Esto son prestaciones, que pese a formar parte del hecho imponible y por tanto resultar gravables por el impuesto, el legislador decide expresamente que no sean gravadas.

El artículo 20 de la LGT prevé el supuesto de que pueda «completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción». De modo que deja abierta la posibilidad de que la propia ley deje fuera de su alcance determinadas actividades o colectivos.

Existen 6 excepciones al hecho imponible del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que se recogen en el artículo 6, **supuestos de no sujeción:**

- a) 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;  
Como vemos el impuesto persigue claramente a los agregadores de internet y a las plataformas intermediarias, dejando fuera de imposición la venta directa de esos bienes o servicios.
- b) las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea;  
Este es el caso de Wallapop, eBay y otras plataformas que actúan como mediadores entre los usuarios, que son quienes intercambian los bienes o servicios.
- c) 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;  
Este supuesto hace referencia a plataformas audiovisuales como Netflix, HBO, Disney+, las cuales se dedican a ofrecer series y películas en streaming; o Spotify, que hace lo propio con música.  
El texto también excluye a servicios de pago como PayPal o servicios de mensajería y comunicación como WhatsApp o Telegram.
- d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas;
- e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas;  
Estos últimos puntos hacen referencia a servicios financieros regulados, que no son otros que los autorizados por entidades financieras reguladas. Estos último se definen en el artículo 5 como prestadores de servicios financieros que están sujetos 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.

- f) las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del cien por cien.

En la propuesta de Directiva de un impuesto común, las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo quedaban excluidas del ámbito de aplicación de ese impuesto, independientemente del porcentaje de participación. En cambio, el legislador español ha considerado, que todas las transacciones que se realizan con datos de la economía digital generan valor en sí mismos y no se agotan en una sola transacción como sucede con la mayoría de los bienes y servicios tradicionales (Dirección General de Tributos, 2018, págs. 11, 12)

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

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

El texto otorga a los contribuyentes a una serie de **obligaciones formales** recogidas en el artículo 13 del IDSD, además de las generales que establece la normativa tributaria general. Se menciona que el reglamento de la Ley recogerá los requisitos, límites y condiciones de estas obligaciones; no obstante, a la fecha de publicación de este Trabajo de Fin de Grado todavía no se ha publicado ese texto.

Las obligaciones legales estipuladas en el impuesto son:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente (los cuales desconocemos).

- Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales.
- Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la Unión Europea.

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

- Conservar, durante el plazo de prescripción previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto. En particular, deberán conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.
- Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración tributaria a efectos de control de la situación tributaria del contribuyente, las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

El período de liquidación coincidirá con el **trimestre natural**; y al igual que se gestionan otros impuestos españoles, como el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes deberán presentar las autoliquidaciones correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se establezca por orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda; es decir, que cada año se publican órdenes ministeriales que establecen los plazos concretos de presentación. (artículo 14 IDSD)

El legislador establece una serie de **infracciones y sanciones** con el objetivo de castigar el incumplimiento de la Ley. De conformidad con las normas generales de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia sancionadora; se establecen disposiciones especiales para el impuesto.

Constituye infracción tributaria grave, a los efectos de este impuesto, el incumplimiento de la obligación a la que se refiere el artículo 13.1.h de esta Ley (no establecer sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan establecer la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto).

La sanción consistirá en una multa pecuniaria del 0,5 por ciento del INCN del año natural anterior (en el caso de grupos, utilizaremos los mismos criterios que a la hora de calcular los umbrales del artículo 8) 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 al que se refiere el párrafo anterior.

Sin perjuicio de que esta sanción podrá verse reducida en un 25 por ciento si concurren las circunstancias de pronto pago y no interponer recurso o reclamación contra la sanción, tal y como se establece en el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria.

Por último, cabe mencionar que el Gobierno se reserva el derecho, a través de la Disposición final tercera, de modificar algunas partes del impuesto a través de la Ley General de Presupuestos del Estado.

Concretamente, se reserva la posibilidad de modificar:

- Los umbrales cuantitativos que determinan la condición de contribuyente del impuesto.
- El tipo impositivo.
- Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario.
- Los supuestos de no sujeción.

Es llamativa la letra c), la cual reserva el derecho de adaptar la legislación española en materia de impuestos digitales a la futura normativa europea que se apruebe en el futuro. Esta expectativa coincide con la exposición de motivos que se realiza en el Preámbulo de la Ley del IDSD, «[...] el establecimiento de medidas unilaterales tiene carácter transitorio. Así, esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente». (Preámbulo II, IDSD)

### 3.2.5. ¿Cuánto?

Hemos establecido el hecho imponible y sabemos qué operaciones se gravan; pero todavía no sabemos cómo calcular cada uno de los ingresos derivados de los distintos supuestos. A continuación, estudiaremos las reglas que establece el impuesto para el cálculo de la base imponible. En palabras de la LGT, «la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible». (art. 50 LGT)

El artículo 10 de la Ley recoge que la base imponible 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 de este.

Al igual que en el Impuesto sobre Sociedades, las operaciones entre entidades de un mismo grupo se valorarán por su valor normal de mercado.

Procedemos a analizar las reglas especiales de cada prestación:

- a) En el caso de los **servicios de publicidad en línea**, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto, respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.

Para determinar cómo se calcula el número de veces que aparece una publicidad en un dispositivo, puede ser útil referirse al concepto conocido como «impresión» en el marketing digital, esto es, el número de veces que aparece un anuncio en cuestión en la pantalla de un dispositivo. Por lo tanto, la base imponible de los servicios de publicidad debería determinarse como el volumen de ingresos por la proporción entre la impresión en dispositivos localizados en el territorio de aplicación del impuesto y la impresión a nivel mundial.

- b) En el caso de los **servicios de intermediación en línea** en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

La base imponible de los demás servicios de intermediación se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios, cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto usando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada.

- c) En el caso de los **servicios de transmisión de datos**, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

El impuesto contempla el caso concreto en el que, si el importe de la base imponible total no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación.

La regularización deberá realizarse como máximo en el plazo de los 4 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación. Dicha rectificación se realizará conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.

Podemos concluir que la base imponible se determinará por el método de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en las normas reguladoras del método de estimación indirecta de las bases imponibles. Estas son las recogidas en el artículo 53 de la LGT. Sólo la Administración tiene la potestad de aplicar el método indirecto y bajo casos muy concretos, como la falta de presentación de declaraciones o declaraciones incompletas o inexactas; resistencia, obstrucción, excusa o negativa ante la actuación inspectora; incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; o la desaparición o destrucción, aun por causas de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Una vez calculada la base imponible, aplicaremos un tipo impositivo del **tres por ciento** (art. 11 IDSD) para obtener la cuota íntegra (art. 12 IDSD). Como no existen deducciones ni bonificaciones de ningún tipo en este impuesto, la cuota íntegra se corresponderá con la cuota líquida y por tanto con la cantidad a pagar.

Fíjese el lector que, al calcularse la base imponible sobre los ingresos derivados de determinadas prestaciones, en caso de ser contribuyente del impuesto y tener que calcularlo, siempre obtendremos una cantidad positiva que creará una deuda con la Administración. Como tampoco se efectúan retenciones ni pagos a cuenta al respecto; a diferencia de otros impuestos, no existe la posibilidad de que nos devuelvan dinero en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

### 3.2.6. ¿Dónde?

El impuesto se aplica en todo el **territorio español**. No obstante, se debe entender el ámbito territorial sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, tal y como se indica en el artículo 2 de la Ley.

La Disposición final quinta, amplía el tema de las diputaciones forales. Establece un plazo de tres meses desde la publicación del texto en el



Boletín Oficial del Estado para reunir a la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra para acordar las correspondientes adaptaciones al Concierto vasco y al Convenio navarro.

Durante la explicación del hecho imponible hemos mencionado varias veces el término lugar de realización. Ahora que sabemos en qué lugares debe estar situada la prestación para incluirla en el hecho imponible tenemos que aclarar cómo determinamos el lugar de realización de cada una de las prestaciones de servicios digitales.

Las prestaciones se entenderán realizadas en territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.

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

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 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.

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.

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

El texto avisa que se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP de este, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización.

Los datos que pueden recopilarse de los usuarios con el fin de aplicar esta Ley se limitan a aquellos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

### 3.2.7. ¿Cuándo?

El impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos tal y como establece el artículo 9 de la Ley.

Es importante no confundir el período de devengo del hecho imponible con el momento de cobro del impuesto, el cual tendrá lugar al final de cada trimestre natural, tal y como detalla el artículo 14.

Durante el año 2020, la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los períodos de liquidación del segundo y tercer trimestre, así como el ingreso de la respectiva deuda tributaria, no se exigirán, en todo caso, antes del 20 de diciembre por decreto de la Disposición final cuarta del texto del impuesto.

Respecto a la mencionada entrada en vigor, la Disposición final sexta, la última de todas, la establece a los tres meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La Ley se publicó el 16 de octubre de 2020 y entró en vigor el 16 de enero de 2021.

## Capítulo 4. Análisis jurídico.

### 4.1. Naturaleza del impuesto. ¿Directo o indirecto?

La LIDSD establece, en su artículo 1, que: «el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de **naturaleza indirecta** que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto».

Por eso, el IDSD es anunciado por el legislador como un tributo indirecto. Pero ¿es esta su verdadera naturaleza?

Es verdad que esta diferencia, en la praxis del ejercicio, sea quizás una cuestión simplemente teórica, sin apenas transcendencia en el curso del impuesto. Sin embargo, sí que se derivan repercusiones prácticas considerables de descubrirse como uno u otro impuesto.

Muchos autores se han pronunciado al respecto, nosotros mismos en capítulos anteriores hemos dado una definición sobre impuesto indirecto, pero el debate está lejos de terminar. Citando palabras de expertos con mucha autoridad en la materia «otra clasificación de los impuestos que ha sido muy controvertida es la de los impuestos directos e indirectos» (Corona, Costas, & Díaz, 1988, pág. 124). El único consenso que existe es que «esta distinción es ambigua». (Musgrave & Musgrave, 1981, pág. 329)

En esta parte del trabajo vamos a repasar las diferentes visiones que se han aportado a la discusión y analizar cómo se sitúa el IDSD en cada una de ellas.

El economista y profesor de Cambridge Nicholas Kaldor interpretaba la explicación habitual del impuesto a la renta, apuntando que los impuestos se organizan habitualmente en dos tipos, directos e indirectos. Fijaba la diferencia en líneas genéricas, entre impuestos que gravan a las personas físicas y jurídicas (directos) e impuestos que gravan las transacciones (indirectos). (Kaldor, 1955)

Acorde a esta tesis el IDSD se hallaría en el grupo de los impuestos indirectos, al determinarse el hecho imponible como los ingresos derivados de determinadas operaciones relacionadas con los servicios digitales.

Tiempo después, el doctor Sergio Carvallo propondría tres enfoques distintos al problema:

El primero, el **criterio administrativo**, discrimina entre los impuestos cuya recaudación se efectúa mediante listas, roles o registros nominativos, de tal manera que se conoce al contribuyente con anterioridad al devengo y la forma de contribución; y los que se recaudan en virtud de determinados actos del contribuyente, sin sujeción a ningún rol de ninguna clase e ignorando el Estado su individualización por no resultar relevante a sus fines ni a su administración, los impuestos indirectos.

Con este nuevo enfoque, el IDSD se podría defender como ambas opciones. Entre las obligaciones formales enumeradas en el artículo 13 de la Ley se encuentra la de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. En otras palabras, la Administración dispondrá de un registro de personas jurídicas con obligación de contribuir. Sin embargo, la imposición al tributo se realiza en virtud de determinados actos del contribuyente, el ingreso por prestar determinados servicios digitales. Bajo este enfoque no conseguimos alcanzar ninguna conclusión.

El segundo criterio, en cuanto al **proceso de traslación**, establece que los impuestos directos son aquellos en los que el contribuyente sufre efectivamente el peso de la carga tributaria. A *contrario sensu*, los impuestos indirectos son aquellos que, por la naturaleza de los objetos o actos que gravan, tienden a sufrir el proceso de traslación, o sea, el contribuyente de derecho traspasa en total o en parte el peso de su tributo.

De nuevo, resulta complicado incluir el impuesto en una de las dos definiciones. Pese a que el impuesto ha propiciado en la práctica un incremento del precio de los servicios gravados, trasladando así la carga del impuesto a los usuarios (Salvatierra, 2021); la Comisión Europea afirmó expresamente, en el marco de la Propuesta Directiva en la que se basa este impuesto, la intención de que el coste del impuesto no fuera trasladado a los consumidores – apelando a la responsabilidad de las empresas – de modo que tampoco se produjera una repercusión económica. Corolario a lo anterior y al preámbulo del texto, entendemos que el legislador español tampoco pretendía la traslación del impuesto, que su objetivo era una imposición más justa a las empresas predominantemente digitales que conseguían evadir los métodos de imposición tradicionales por la naturaleza digital dominante de sus negocios.

En resumen, si atendemos a este criterio y a la voluntad del legislador, el IDSD se perfilaría como un impuesto directo; sin embargo, en la práctica se ajustaría a la definición de impuesto indirecto.

El último criterio que propone Carvallo es según la forma como se determina la **capacidad contributiva real**. Este es el criterio más moderno y generalmente aceptado para diferenciar entre impuestos directos e indirectos, según este modo de pensar, los impuestos directos serían aquellos que gravan la renta o riqueza de los contribuyentes en tanto que los indirectos afectan al empleo de dicha renta, fortuna, uso o desplazamiento de este mismo patrimonio. (Carvallo Hederrera, 1967, pág. 96 y siguientes)

De nuevo, clasificaríamos la naturaleza del impuesto de forma opuesta al legislador ya que este impuesto gravaría un tipo especial de los ingresos de los contribuyentes, su renta. En ningún caso se ajustaría a la definición de tributo indirecto en cuanto que no se emplea la riqueza de los sujetos pasivos, su uso, o desplazamiento; sino su obtención.

En la misma línea, el profesor Naharro Mora utiliza los términos entrar y salir para calificar los impuestos directos como los que gravan la entrada de dinero y los

indirectos los que hacen tributar la salida de dinero. «*Grosso modo* son los impuestos directos gravámenes sobre el ingreso, y los indirectos, exacciones sobre el gasto. Este criterio tampoco es perfecto; pero, con todo, es el que goza de mayor predicamento». (Naharro Mora, 1966, pág. 95)

De nuevo, el IDSD se coloca como impuesto indirecto al gravar la entrada de dinero, el ingreso por determinadas prestaciones de servicios digitales.

El lector puede haber llegado a plantearse cuál es el propósito teórico de esta distinción que tantos autores se han esforzado en realizar. ¿Por qué la coexistencia de ambos? Quizás podríamos elegir entre un tipo u otro de tributación y aplicarla en nuestro país. El fundamento de su coexistencia se haya en su carácter complementario. La renta adquirida y la renta gastada son dos aspectos de un mismo fenómeno: la renta del contribuyente, los cuales se complementan entre sí. Lo que lleva a la afirmación de que con esa dualidad se obtiene una distribución impositiva más justa. (García Villarejo & Salinas Sánchez, 1994, pág. 412)

Por otra parte, esta coexistencia es bien tenida en presente por la política fiscal, la cual considera más justo el sistema impositivo en el que predomina la recaudación de los impuestos directos, sobre la correspondiente a los indirectos. Esto es porque los impuestos directos tienen en cuenta la renta del contribuyente y, en consecuencia, su poder económico. Si no se diera esta distinción, se carecería del dato que pone de manifiesto el mayor o menor grado de justicia del sistema. (Corral Guerrero, 1995, pág. 12)

En 1993 los impuestos indirectos españoles suponían un porcentaje del 61, ante el de los impuestos directos, que era del 39. Veintiséis años después, en 2019 esa relación es cada vez más pareja. Redondeados a la unidad, los impuestos directos representan en la actualidad tan solo el 54 por ciento, frente al 46 por ciento que suman los impuestos indirectos. (Agencia Tributaria, 2019)

Observamos una tendencia clara hacia la imposición indirecta; entre otros motivos, por resultar más sencillo políticamente tomar decisiones en favor de un impuesto indirecto, que el ciudadano verá repercutido en el precio de los bienes y servicios en función de su consumo. Como se puede deducir, es mucho más complicado para el contribuyente final llevar un control de su carga impositiva, en muchas ocasiones adicionándola al propio consumo.

DIRECTO	INDIRECTO
RECAUDA MEDIANTE LISTAS O REGISTROS NOMINATIVOS	SE RECAUDA EN VIRTUD DE ACTOS DEL CONTRIBUYENTE
GRAVA LA RENTA DEL CONTRIBUYENTE (INGRESOS)	TRASLACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA
GRAVA LA ENTRADA DE DINERO (INGRESOS)	GRAVA TRANSACCIONES (DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES)
EL CONTRIBUYENTE SUFRE EL PESO DE LA CARGA TRIBUTARIA	

Fig. 4. Esquema características del IDSD como impuesto directo/indirecto. Elaboración propia.

La importancia de la esencia que quepa adjudicar al IDSD radica en el estudio de afinidad al que hay que exponerlo según se trate de un impuesto directo o indirecto. (Uría Menéndez, 2021)

Si resulta un impuesto indirecto, conviene examinar su coexistencia con el Impuesto sobre el Valor Añadido, coexistencia que creemos posible basándonos en el artículo 401 de la Directiva del IVA «las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de [...] cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios».

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha señalado que tienen naturaleza de impuesto sobre el volumen de negocios los que se ajustan a las siguientes características:

- (i) Su aplicación con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.
- (ii) La determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste.
- (iii) La percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente.

- (iv) La deducción del IVA devengado en las etapas anteriores del proceso de producción, de manera que en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase.

(Sentencia del TJUE, Banca Popolare di Cremona, 2006).

Existen precedentes de pronunciamientos en los que diferentes impuestos nacionales indirectos han sido declarados compatibles con el IVA por el tribunal. El razonamiento proporcionado es que lacran la cualidad de generalidad que se exige en el punto (i) *ut supra*. Por referir algún caso, los fallos de los motivos acumulados C-93/88 y C-94/88 del TJUE con fecha 13 de julio de 1989.

Recientemente el foro europeo se ha manifestado además en relación con el impuesto sobre el sector de las telecomunicaciones húngaro debido a que somete a imposición los ingresos conseguidos por empresas que actúan en un sector concreto. En el auto el TJUE determinó que a la Ley le faltaban las propiedades fundamentales de un impuesto sobre el volumen de negocios, específicamente las características (iii) y (iv) *ut supra*. (STJUE, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, 2020)

En definitiva, consideramos que el IDSD español tiene muchos paralelismos con las sentencias expuestas y que por tanto podemos tener clara su compatibilidad. De hecho, esta era la intención del legislador y así lo plasma en el Preámbulo III en su última frase «se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Por otro lado, que se identifique alternativamente como un impuesto directo sobre la renta, modifica sustancialmente el análisis a realizar. Específicamente, convendría estudiar la aplicación del IDSD respecto de residentes en territorios que mantengan convenios para evitar la doble imposición (CDI) con España. Puesto que, de considerarse su naturaleza directa, deberían regirse por lo convenido en estos instrumentos.

Los tributos recogidos en el perímetro de aplicación de los convenios son aquellos que gravan la renta, las herencias y el patrimonio cobrables por cada una de las Administraciones de los estados a los que vincula el pacto; con independencia de su sistema de cálculo y recaudación. Si la naturaleza del IDSD se definiera como directa, esto permitiría disfrutar de los beneficios recogidos en estos convenios; en particular, la aplicación del artículo referente a los beneficios empresariales (habitualmente el número 7). Como norma, los impuestos recogidos en el entorno de estos convenios requieren de la actuación de un residente de otro Estado a través de un establecimiento permanente (EP) para permitir al Estado gravar los beneficios empresariales obtenidos por el no residente. Como hemos aprendido en el Capítulo 1 del trabajo, justamente la tributación a través de un EP es lo que se intenta evitar en el caso de las empresas predominantemente digitales, por no ser una figura garantista.

Hecha esa mención, la situación del impuesto con respecto de los CDI debe estudiarse de forma individualizada a cada convenio y no en general. Pese a que el Modelo de Convenio de la OCDE incluye en su ámbito de aplicación todos aquellos impuestos concebidos como impuestos de la renta o el patrimonio, España ha suscrito convenios que se alejan de esta forma estandarizada y trabajan, o parecen trabajar, con listas cerradas que limitan su ámbito de aplicación. Un ejemplo de esto es el CDI con Estados Unidos, país potencialmente relevante a efectos del IDSD por ser residencia de gran parte de las multinacionales más vulnerables al impuesto planteado. Este convenio en su artículo 2 enumera en un listado los impuestos específicos de ambos Estados amparados por el acuerdo; en el caso de España, sólo el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades.

Ampliando información sobre ese artículo concreto, el segundo apartado, al igual que en el Modelo de Convenio de la OCDE, amplía la aplicación del acuerdo «a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan». La intención del legislador es evitar así que cambios futuros en el ordenamiento jurídico de los países firmantes requieran adaptar el texto de forma que la lista de tributos descrita anteriormente (sea abierta, como propone la OCDE; o cerrada, como en el caso del CDI con EE. UU.) tenga un carácter dinámico. Sin embargo, en ningún momento se contempla un método para calcular la semejanza o identidad de los impuestos que se creen en el futuro. Ni en el Modelo de Convenio ni en sus comentarios se establece ningún comentario al respecto. Por otro lado, es importante decir que EE. UU. no es el único país con el criterio de lista cerrada. Existen otros CDI con la misma arquitectura como Japón o Corea del Sur por mencionar algunos.

En conclusión, pese a que se aceptara la premisa de que nos encontramos ante un impuesto de naturaleza directa; su articulación como tributo amparado por un CDI concreto debe analizarse texto a texto. En lo que podemos estar de acuerdo es que nos movemos en una materia nublosa, que podría llevar a los contribuyentes del impuesto a recurrir casi con toda seguridad a los procedimientos amistosos o arbitrales previstos en estos tratados internacionales o en la normativa nacional española.

Nuestro país, bajo el paraguas de la UE, ha firmado también acuerdos de libre comercio con todo un espectro de terceros países. Estos acuerdos son una de las tres modalidades de acuerdos comerciales que la Unión maneja con terceros Estados, junto a los acuerdos de asociación económica y los acuerdos de asociación. Los de libre comercio buscan una apertura mutua de los mercados con economías consolidadas y países emergentes a través de la concesión de un acceso preferente a sus mercados.

Las bases que gobiernan la UE y que imbuyen los acuerdos comerciales que se suscriben son, en su esencia, los mismos que sigue y fomenta la Organización Mundial del Comercio. En relación con nuestro sujeto de estudio, cabe destacar el principio de predictibilidad, quitar barreras comerciales y no crear nuevas; y



el principio de competencia leal, sólo instaurar aranceles y otras formas de protección comercial en situaciones muy concretas.

Asimismo, los acuerdos de libre comercio amplían estos principios y recogen, entre otros temas, el deber de suprimir los derechos aduaneros.

Por su forma de actuar (i.e. establecer un gravamen sobre los ingresos obtenidos por empresas que prestan determinados servicios en España) el IDSD puede ser entendido como un arancel digital. Si se desea operar en territorio español suministrando servicios digitales sujetos al impuesto (y en ocasiones su consecuente entrega de bienes o prestación de servicio subyacente) es necesario pagar un arancel (impuesto) que equivale al tres por ciento de los ingresos que se obtengan en el territorio de aplicación del IDSD. (Clyde Hufbauer & Lu, 2018)

Es por todo esto que, además de perfilarse en cierto modo como una medida discriminante (que sólo afecta a algunas empresas que operan en un sector específico de la economía), puede resultar disruptiva para el libre mercado de la prestación de servicios digitales en España, y para las consecuentes entregas y servicios subyacentes mermando la capacidad de competir de algunas sociedades, como consecuencia del incremento de sus costes.

Imagínese el lector la existencia de una plataforma que permita la interacción entre usuarios para la entrega de bienes. Si la empresa que opera la interfaz cumpliera las condiciones de contribución al impuesto y fuese gravada por el IDSD, es probable que los usuarios experimenten una repercusión (directa o indirecta) de los precios del servicio como consecuencia del indudable incremento de costes al que se verán expuestas las compañías. En oposición, una empresa que no tribute por no alcanzar los umbrales de sujeción podrá prestar los mismos servicios sin los costes asociados al impuesto; efectivamente un tres por ciento más baratos.

Esta preocupación es palpable en el caso del gobierno de los EE. UU. que ha sido muy vocal al respecto. Piensan que el impuesto afectará predominantemente a empresas estadounidenses, que en la práctica se verán forzadas a pagar un arancel digital que los situará en una posición de desventaja con respecto al resto de las compañías europeas. (Sánchez-Vallejo, 2021)

## 4.2. Cuestión de principios.

Los principios en los que se basa nuestro sistema tributario están recogidos en el artículo 3 de la Ley General Tributaria. Concretamente, *«la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad»*.

Este texto sólo refleja lo declarado en la Constitución Española en su artículo 31, que establece que *«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»*.

El **principio de igualdad**, que se configura como un valor superior del ordenamiento jurídico en su conjunto, en el ámbito del sistema tributario suele reconducirse al **principio de capacidad económica**, que a su vez se traduce en un deber del individuo de participar en el reparto de las cargas para sufragar los gastos comunes del estado en proporción a los recursos de los que dispone, por lo que al mismo tiempo se traduce en un derecho del ciudadano a exigir que su contribución se haga en condiciones de igualdad de trato para iguales manifestaciones de capacidad económica.

Este principio casa perfectamente con la configuración del IDSD, el cual no discrimina entre contribuyentes con la misma base imponible; dos sociedades con los mismos ingresos sujetos al impuesto pagarán lo mismo, el tres por ciento de lo que sume la base.

Por otro lado, el **principio de generalidad** significa que «todos» están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, españoles y extranjeros, como consecuencia del principio de territorialidad como criterio de sujeción a la norma tributaria (artículo 11 de la LGT).

Este principio se matiza por el principio de capacidad económica que hemos mencionado en párrafos anteriores, que constituye un límite negativo para el legislador en la configuración de tributos en el sentido de que sólo cabe establecer tributos sobre hechos que sean indicativos –de forma directa o indirecta– de aquella capacidad, como la titularidad de un patrimonio, la obtención de una renta o la realización de determinados actos de tráfico económico.

Como consecuencia, las exenciones o bonificaciones constituyen una quiebra del principio de generalidad en la medida que neutralizan la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica. Esta sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (v.g. por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.). Quedando en caso contrario proscrita, pues no hay que olvidar que los

principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31». (Recurso de inconstitucionalidad 1.054/1994. Promovido por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular en relación con el art. 62 de la Ley 21/1993, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, 1996)

De este modo, cabe la reflexión sobre si el IDSD discrimina de alguna forma a determinadas personas (contribuyentes del impuesto) de otras que no cumplan los requisitos para considerarse contribuyentes. Como podemos leer en el Preámbulo V, «el primer umbral permite limitar la aplicación del impuesto a las empresas de gran envergadura». El legislador no oculta la intención del impuesto de gravar a un grupo determinado de empresas.

El argumento a favor de su legalidad es que el impuesto no discrimina empresas determinadas, y que la exención de la mayoría se debe simplemente a un sistema de tramos a través de los límites establecidos para ser contribuyente. Todo el mundo está sujeto al impuesto, pero se ve eximido de su obligación de contribuir por no alcanzar los tramos mínimos de tributación. Sus defensores argumentan que se trata de un instrumento de política fiscal muy utilizado y ampliamente conocido y avalado por el ordenamiento jurídico.

Sus detractores esgrimen dos argumentos distintos en contra de esta defensa. El primero defiende que, al tratarse de un impuesto sobre un hecho imponible concreto, la prestación de determinados servicios digitales, y no ser un impuesto generalista, sí que se está aumentando la carga tributaria de los negocios que explotan estos servicios digitales. La propia naturaleza del impuesto surge de la situación de desequilibrio que expone en su Preámbulo que estas empresas disfrutaban, al resultar ineficientemente gravadas por las herramientas tributarias tradicionales ante los nuevos modelos de negocio predominantemente digitales, en lo que la presencia física deja de ser imprescindible. De nuevo, el texto reconoce que nos encontramos ante una situación de desequilibrio y que, para corregirlo de forma provisional y unilateral, se procede a aumentar la carga fiscal de estas empresas en concreto con la intención de nivelar el sistema. En otras palabras, reconocen que la intención del impuesto no es generalista, se proyecta hacia unos contribuyentes concretos.

El segundo argumento que se utiliza es que, a falta de los primeros datos de recaudación, no se espera que el impuesto afecte a un gran número de empresas.

Una rápida búsqueda en Sabi, una base de datos que contiene información financiera de empresas españolas y portuguesas nos permite estimar en los contribuyentes del impuesto en menos de 251 sociedades. Sabi contiene información detallada de empresas en España y Portugal y puede usarse para buscar empresas individuales y encontrar empresas con un perfil específico y analizarlas. Sabi ofrece información histórica de las cuentas de cada empresa desde el año 1990 y permite hacer la búsqueda por empresas o grupos de empresas.

Para nuestros propósitos hemos realizado una búsqueda sobre los últimos ingresos de explotación conocidos de empresas españolas en activo, superiores a 750 millones de euros. Este importe coincide con el fijado para el primer umbral del IDSD que tiene como objetivo gravar sólo a estas grandes empresas. La base de datos nos ha devuelto un resultado de la búsqueda de tan solo 251 empresas que cumplieran nuestros criterios.

De estas, hay que recordar restar las que no cumplan el segundo umbral, unos ingresos por los hechos imponible descritos en la Ley mayores a tres millones de euros. Ante la novedad y especificidad de estos datos, no hemos conseguido disponer de ellos para acotar nuestra búsqueda. No obstante, cabe esperar que el número definitivo sea sustancialmente menor al propuesto, debido a que la mayoría de las empresas con la envergadura descrita pertenecen al sector secundario; mientras que el perfil de empresa que pretende gravar el IDSD es de empresas predominantemente del sector terciario; el sector servicios.

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

A estas alturas del análisis no le costará mucho al lector reconocer que eso no es cierto. El impuesto sí que discrimina según capacidad económica a través del primer umbral, que acota la figura de contribuyente, buscando su «gran envergadura». Esta incoherencia despierta la controversia respecto del punto anterior, si esta es la justificación que el impuesto se da así mismo para convencerse de ser un impuesto indirecto; quizás esta no sea la forma que más se ajuste a su naturaleza.

A nivel europeo, pese a que se ha paralizado la tramitación de la Propuesta de Directiva a la espera de alcanzar un consenso global y consensuado en el plano internacional, no significa que los miembros de la Unión no persigan medidas unilaterales como este impuesto; que es respetuoso con el Derecho de la Unión y con las disposiciones de la normativa nacional española, incluidos los tratados internacionales.

A primera vista no parece haber ninguna confrontación entre el impuesto y las libertades de establecimiento y de libre prestación de servicios tal y como los tribunales europeos (concretamente el TJUE) las han interpretado. A estos efectos, destaca especialmente el hecho de que el IDSD no distinga entre compañías (o transacciones) residentes y no residentes; los trabajos nacionales

no tienen una tributación distinta de los internacionales. Ambos soportan el mismo tipo impositivo, el tres por ciento.

Otra cuestión más dudosa es la que plantea el cuantioso umbral de volumen de negocios que delimita la contribución al impuesto como obligados tributarios. Tal y como ha transmitido el gobierno de los EE. UU., esta medida podría excluir *de facto* a las empresas españolas de tributar por el impuesto, recayendo el mismo en sociedades extranjeras tanto europeas como de terceros Estados. Esta advertencia se recogía en el análisis de impacto de la Propuesta Directiva de la Comisión Europea, en la que se decía que dichos límites debían establecerse de modo que las empresas europeas no fuesen sistemáticamente excluidas de tributación. Esta consideración no se realiza en ninguno de los textos españoles sobre el impuesto, y no parece que afronte el problema de ninguna forma.

No obstante, el TJUE ha estimado recientemente que ese hecho por sí solo no conforma un trato diferenciador que derive en una violación de las libertades fundamentales del TFUE. Por ejemplo: *Vodafone Magyarország*, C-75/18 (párrafos 50 y 52): «la tributación progresiva puede basarse en el volumen de negocios, ya que, por un lado, el importe de este último constituye un criterio de distinción neutro y, por otro, es un indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. La circunstancia de que la mayor parte de este impuesto específico recaiga en sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros no puede constituir, por sí sola, una discriminación (...) se trata de un indicador contingente, o incluso aleatorio». (STJUE, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, 2020)

Y *Tesco-Global Áruházak Zrt*, C-323/18 (párrafos 72 a 75): «De estos factores resulta que, por su propia naturaleza, los tipos progresivos del impuesto específico no establecen una discriminación entre los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras y los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros en función del lugar en el que estén domiciliadas las sociedades». (STJUE, *Tesco-Global Áruházak Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, 2020)

La obligación tributaria al IDSD, a través de la figura del contribuyente, se cerca a través de dos umbrales que estudian, respectivamente, el importe neto de la cifra de negocios y los ingresos derivados de servicios digitales sujetos al impuesto. Son cantidades de un montante considerable, lo que manifiesta un afán, evidenciado en la exposición de motivos, de perseguir únicamente a empresas de gran envergadura y capacidad económica. De acuerdo con el preámbulo de la propia Ley, el primer umbral «permitirá excluir del nuevo impuesto a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes». Todo esto, plantea la duda de si la falta de imposición a pequeñas y medianas empresas puede ser en realidad una ayuda de Estado, prohibida por el ordenamiento europeo.

De entrada, de entre los precedentes disponibles en la jurisprudencia del TJUE, y sin que ninguno de ellos sea categórico con el asunto, los razonamientos serían opuestos a su calificación como ayuda de Estado.

De acuerdo con repetida jurisprudencia del TJUE, se necesitan cuatro condiciones para poder calificar de ayuda de Estado cualquier medida nacional: (i) debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; (ii) tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; (iii) debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario; y, (iv) debe falsear o amenazar con falsear la competencia (por ejemplo, sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18).

Después de conocer estas declaraciones, es complicado estimar que impuestos parecidos al IDSD español tengan esa condición selectiva, puesto que se ha determinado que el marco de referencia —para poder discernir si una medida es o no selectiva y se trata de una excepción al régimen general— abarcaría toda la escala tributaria del impuesto, incluyendo los tramos sin una tributación efectiva. Esto quiere decir que la ausencia de un tipo impositivo en un tramo concreto no se considera una excepción al régimen general; sino que se defendería dentro de la naturaleza progresiva del propio impuesto.

A esta misma conclusión llegó el Tribunal General cuando tuvo que fallar con respecto al impuesto sobre el comercio minorista polaco. El impuesto consideraba exentas a las empresas con un volumen total de facturación inferior a 4,02 millones de euros y establecía una escala progresiva en adelante. El Tribunal consideró en su análisis de la selectividad del impuesto que esta arquitectura no era más que una extensión de la estructura progresiva de tramos ideada por el gobierno polaco y que por tanto se recogía dentro del régimen general del mismo. (Sentencia del Tribunal General, República de Polonia contra Comisión Europea, 2019)

De nuevo, el Tribunal General reiteró su postura cuando se le preguntó por el impuesto sobre la publicidad húngaro. Este también utilizaba un sistema por tramos progresivos a la hora de gravar la difusión de publicidad en Hungría y, en la práctica, solamente gravaba a compañías con un volumen de negocios muy grande (principalmente de fuera del país). Por este motivo, la Comisión Europea consideraba que el impuesto era *de facto* una ayuda de estado contraria al ordenamiento europeo, que confería una ventaja competitiva a empresas nacionales (pequeñas) sobre las extranjeras (voluminosas), que tenían que soportar la carga del impuesto. El Tribunal General, sin embargo, exculpa al tributo argumentando 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». Además, menciona que su arquitectura de imposición progresiva tiene sentido debido a que, por un razonamiento redistributivo, no se establece de forma aleatoria. Se trata de una decisión consciente y razonada. (Sentencia del Tribunal General, Hungría contra la Comisión Europea, 2019)

También ha podido pronunciarse sobre el tema el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Concretamente sobre los impuestos húngaros al sector de las telecomunicaciones (STJUE, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, 2020) y el comercio al por menor (STJUE, Tesco-Global Áruházak Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, 2020).

En la resolución sobre el impuesto húngaro a las telecomunicaciones, pese a que no se pronuncia respecto al concepto de ayuda de Estado, incluso inadmitiendo la cuestión prejudicial elevada al respecto, comenta algunas cosas interesantes a modo de *obiter dicta*. Se dice que «la posible ilegalidad de la exención [de hecho] de un impuesto, con arreglo a las normas del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, no puede afectar a la legalidad del impuesto en sí mismo, de manera que su deudor no puede invocar que la exención de que disfrutaban otras personas constituye una ayuda estatal para eludir el pago de dicho impuesto». También indica 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». Termina diciendo que el tributo húngaro es «un impuesto de alcance general cuya recaudación se ingresa en el presupuesto del Estado, sin que se destine específicamente a financiar una ventaja para una categoría particular de sujetos pasivos» y que, por tanto, el simple impuesto no tiene la fuerza suficiente para considerarse una ayuda de estado. (STJUE, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, 2020)

### 4.3. Riesgo de doble imposición.

El texto de la Propuesta de Directiva del Consejo sobre la que se apoya el Proyecto de Ley establecía en su consideración número 27 que:

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

La Ley no recoge ninguna referencia al establecimiento de ningún mecanismo para evitar la doble imposición a efectos del IS ni del IRNR, circunstancia que podría colocar a las empresas que tributan por dichos impuestos en España en una posición de desventaja. (Hernández Moneo, 2020, pág. 16)

Tampoco se menciona ninguna modificación al respecto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, la cual tiene potestad de modificar determinados elementos del IS gracias a su Disposición Final Novena.

Entendemos que como cualquier otro tributo que supone un gasto para la persona jurídica y ante la ausencia de una regulación específica en la LIS (en particular en su artículo 15, gastos no deducibles), el gasto por IDSD debería ser deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades siempre que se cumplan los presupuestos de hecho que componen los requisitos para la deducibilidad. Que recordamos que son:

- A) Justificación documental. Acreditar la realidad del gasto.
- B) Imputación temporal.
- C) Inscripción contable (salvo excepciones descritas en la ley).
- D) Que sea un gasto afecto a la actividad.

A nuestro juicio el gasto por IDSD cumple todos los requisitos para ser deducible en el Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, esta conclusión puede no ser tan sencilla de aplicar cuando el contribuyente del IDSD sea no residente, en tanto que esta materia dependerá del impuesto sobre la renta extranjero oportuno y de cómo se considere a tales efectos el IDSD.

Este riesgo de doble imposición se evidencia especialmente en el caso de los grupos de sociedades.

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



transacciones intragrupo van generando valor adicional que debe ser objeto de gravamen.

En palabras del propio Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Tributos en la Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Proyecto de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales:

*«[...] en el caso del IDSD no hay justificación para la existencia de un régimen de grupos: por un lado, porque, al no ser un impuesto directo, el impuesto es absolutamente ajeno a la capacidad económica del grupo desde el que se prestan los servicios digitales, que no se puede ni debe tener en cuenta; y, por otro lado, porque, aunque se trata de un impuesto indirecto que, igual que el IVA, va a recaer sobre todas y cada una de las transacciones, a diferencia de lo que sucede con el IVA no existe aquí el objetivo de proteger al consumidor final con un único gravamen sobre un valor añadido global; por el contrario, el objetivo del IDSD es gravar la parte del valor incorporado a los servicios prestados gracias a los datos y contribuciones de los usuarios; siendo coherentes con el argumento de que los datos de la economía digital (a diferencia de lo que ocurre con los insumos de la economía tradicional, como sucede, por ejemplo, en el tradicional ejemplo de los minerales de una mina) no se agotan en una única transacción, sino que por el contrario permiten la multiplicación del valor generado por la compañía que los ha capturado inicialmente a medida que dichos datos se van transmitiendo, habría que concluir que en cada transacción intra grupo se genera un nuevo valor, incluso si cada uno de dichos nuevos valores proceden de un mismo grupo de datos originales; en consecuencia, todas y cada una de dichas transacciones intra grupo (por supuesto, lo mismo que las transacciones hacia fuera del grupo) deberían ser por tanto susceptibles de ser objeto de nuevo gravamen» (Dirección General de Tributos, 2018)*

Existen varias premisas incorrectas en la redacción de este párrafo. En primer lugar, como hemos tenido la oportunidad de analizar antes, no es cierto que el impuesto no discrimine por capacidad económica; y, por ende, tampoco está tan clara su naturaleza indirecta. Pero obviando esta diatriba, a la que no vamos a poder aportar nueva información, el texto reconoce que no existe «el objetivo de proteger al consumidor final con un único gravamen sobre un valor añadido global» a diferencia de los impuestos sobre las transacciones, el IDSD grava cada eslabón de la cadena de valor (cada transacción) bajo la premisa de que en cada etapa se genera un valor añadido que es importante gravar. Si el lector encuentra reminiscencias con su impuesto análogo, el IVA, que se basa en el mismo funcionamiento no se alarme, no es el único. De igual manera, nuestro Impuesto sobre el Valor Añadido también contempla el incremento de valor a lo largo de una cadena que desemboca en un consumidor final que eventualmente soporta toda la carga tributaria (ver fig. 3 en la página 24). El legislador en el IDSD ha decidido tomar un enfoque radicalmente opuesto. No reconoce esta cadena en su imposición y grava cada transacción de forma independiente, fallando en reconocer que cada incremento en su valor proviene de una iteración en el desarrollo del producto, que se construye sobre el valor de la transacción previa.

El IVA soluciona el problema con los conceptos de impuesto soportado y repercutido. En cada etapa del proceso de creación, yo soporto la carga tributaria como si fuera a ser el consumidor final. Si consigo agregar un valor añadido al producto (en este caso digital) conseguiré venderlo a un precio superior, cubriendo así la parte que ya he soportado del impuesto e ingresando el incremento en las arcas públicas, que seguirán llenándose con las partes proporcionales de los incrementos de valor que se sigan produciendo. Este mecanismo, sin embargo, no se utiliza en la arquitectura del IDSD.

La única concesión que otorga el impuesto es la de excluir de tributación las operaciones que se realicen entre entidades participadas que formen parte de un grupo, con una participación directa o indirecta del 100%. Deducimos que para que un grupo participe de una sociedad, es la empresa dominante la que debe tener ese porcentaje de propiedad.

Este porcentaje de acceso es notoriamente mayor al que se solicita para constituir grupo de sociedades o para el que se comienza a tributar en el régimen de consolidación fiscal. Este último es el que se pedía en la Propuesta de Directiva europea de impuesto análogo; pero el gobierno español ha decidido modificar este umbral, en principio, sin acogerse a ningún motivo técnico o jurídico en particular. La Memoria del Análisis del Impacto Normativo del impuesto explica al respecto que «en estos casos puede considerarse que se trata de operaciones internas al haber una identidad total entre las personas involucradas». (Dirección General de Tributos, 2018, pág. 12)

En este sentido, el requerimiento de participación absoluta no difiere formalmente del 75% necesario para el régimen de consolidación fiscal o del 50% necesario para acogerse al régimen de grupo de entidades previsto en la LIVA. Por eso, consideramos que, aunque restrictivo, este requisito no se opone a la libertad de circulación de capitales o de establecimiento.

Atendiendo a su cuantificación, el impuesto no remite a la LIS para calcular el valor de mercado. Por tanto, el contribuyente podrá acudir a cualquier medio de prueba válido en derecho para determinar el importe de la prestación de los servicios intragrupo; sin excluir, por tanto, los métodos previstos en las propias reglas de la LIS (art. 18.4 LIS). Acogerse a métodos normalizados y de uso extendido puede ser de utilidad en el hipotético caso de tener que defender una comprobación administrativa o en líneas generales justificar el valor utilizado.

En cualquier caso, es de esperar que por el tipo de sociedades que resultarán contribuyentes sujetos al IDSD, es probable que dispongan de los informes de operaciones vinculadas pertinentes a las empresas de gran envergadura, donde se justifica el valor de mercado de las operaciones intragrupo. Consecuentemente, a primera vista parece sensato que el criterio utilizado en el IDSD y la normativa de operaciones vinculadas sea homogéneo en lo que se refiere a servicios digitales entre empresas del grupo.

Otra problemática que resulta de las operaciones intragrupo en el impuesto es el cálculo del primer umbral para contribuyentes que sean grupos de empresas.

En las operaciones para determinar los ingresos consolidados a nivel de grupo, convendría no incluir en el cálculo los ingresos derivados de dichas operaciones entre empresas del grupo, sin tener en cuenta el porcentaje de participación de una empresa sobre otra, que puede ser inferior a la propiedad absoluta. Esta duda, sin embargo, debe todavía aclararse por parte de la administración, puesto que se han pronunciado en alguna ocasión de forma desfavorable a realizar estas eliminaciones para el cálculo del INCN (vid. V2106-10 y V0246-05).

Esta interpretación sería más coherente con el hecho de que para calcular el INCN se tengan en cuenta todas las sociedades de las que la dominante no tiene un control del 100%, por lo que sus ingresos sí que se tendrán en cuenta en su integridad. Otra interpretación no tendría sentido de acuerdo con esta afirmación.

En el caso del segundo umbral, las operaciones intragrupo entre sociedades que ostenten una participación, directa o indirecta, del 100% sí que están exentas por tratarse de uno de los supuestos de no sujeción del artículo 6. No obstante, las prestaciones de servicios intragrupo entre entidades con una participación inferior al 100% sí se computan a efectos de calcular este umbral. Esto es distinto a lo previsto en la Propuesta de Directiva de la que nace el IDSD, que excluía la imposición de las prestaciones de servicios realizadas entre todas las entidades del grupo que estén incluidas en los estados financieros consolidados con independencia de su porcentaje de participación. Y creemos que también es distinto del criterio que se establece para calcular el INCN a nivel de grupo, como hemos expuesto en el párrafo anterior.

Resulta llamativo que todas y cada una de las entidades del grupo cobran el estatus de contribuyente del impuesto para ese período impositivo en el momento en que el grupo en total supera ambos umbrales de 750 millones de INCN y 3 millones en ingresos siempre que deriven de servicios digitales sujetos.

Es decir, cada sociedad del grupo quedará sujeta y no exenta al impuesto independientemente de que alcance por sí misma los umbrales que delimitan la figura de contribuyente; siempre y cuando realice al menos una operación en el período que se califique de servicio digital sujeto al IDSD español.

La Propuesta de Directiva de la Comisión Europea abrazaba el mismo enfoque, identificando individualmente a las entidades del grupo como sujetos pasivos del IDSD (Comisión Europea, 2018). No obstante, el texto europeo también disponía la elección de una entidad representante, miembro del grupo, que se ocupara de representar al resto en cuanto al cumplimiento de las obligaciones formales y al pago del impuesto, posibilidad que desestima el legislador español y que no se encuentra en la LIDSD. Esto hace que cada una de las sociedades deba presentar sus propias autoliquidaciones como contribuyentes individuales del impuesto, con las consecuentes cargas que puede transmitir a las entidades realizarlo. Hay que considerar el caso de entidades pequeñas que formen parte de un grupo, pero funcionen de forma relativamente autónoma y se vean

arrastradas a tributar y soportar los costes administrativos asociados al IDSD de todas maneras.

Antes hemos mencionado que las entidades debían haber obtenido ingresos de al menos una operación sobre servicios digitales sujetos; es verdad que el legislador establece que no son contribuyentes las sociedades que pertenezcan a un grupo que supere los umbrales, pero que no presten servicios digitales sujetos al impuesto. En otras palabras, el artículo 8 *in fine* subordina la contribución a la realización del hecho imponible. Es corolario por tanto que tampoco deberán presentar autoliquidaciones al no ser obligados tributarios.

No obstante, la Orden ministerial del IDSD avisa en su artículo 3.3 que, pese a no resultar cuota a ingresar en alguna liquidación trimestral, los contribuyentes están obligados igualmente a presentar declaración por el impuesto en la forma establecida en la Orden por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria del 22 de noviembre (HAP/2194/2013); concretamente en su artículo 11.

En los servicios de intermediación en línea, las transacciones se localizan en el territorio donde esté situado el dispositivo en el momento en el que se concluya la operación. Para que la operación transfronteriza esté sujeta al impuesto, deberá concluirse el servicio de intermediación en territorio español, de acuerdo con las reglas de localización descritas en la Ley.

Se podría dar el caso de que una misma operación pueda entenderse localizada en varios países simultáneamente, de conformidad con cada una de sus propias leyes nacionales y que se grave simultáneamente una misma operación en varias jurisdicciones. Un argumento a favor de tributar en diferentes Estados es la propia intención de los impuestos digitales de gravar la creación de valor por parte de los usuarios; puesto que intervienen varios usuarios de distintos territorios, tiene sentido que se grave en cada uno de esos territorios.

Sin embargo, este mismo hecho es susceptible de caer en la doble imposición y tratar de recaudar varias veces por la misma transacción si está sujeta tanto por el IDSD español como por otro *digital service tax* extranjero.

Reino Unido recoge esta posibilidad y establece una regla de reparto aplicable a las prestaciones de servicios de intermediación (*marketplace transactions* en su ordenamiento) cuando otro usuario esté situado en un territorio con un impuesto análogo al DST inglés. De forma «salomónica», el impuesto reparte la totalidad del ingreso a medias entre su Hacienda y la segunda jurisdicción. Reduce al 50% el ingreso sujeto al DST, atribuyendo el resto al otro Estado.

España no recoge esta posibilidad y no prevé ninguna fórmula para enmendar la eventual doble imposición del IDSD. (HM Revenue & Customs, 2020)

#### 4.4. El problema de la localización.

La LIDSD establece que «se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP del mismo, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización». (art. 7.4 LIDSD)

Para ello, «[...] no se tendrá en cuenta:

a) el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, en los casos de servicios de intermediación en línea en que exista esta;

b) el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital». (art. 7.3 LIDSD)

Queda entonces claro que el lugar de realización del hecho imponible se debe calcular conforme a las reglas establecidas en el artículo 7 y utilizando preferencialmente la dirección IP y la geolocalización.

Pese a su carácter no oficial, creemos interesante plasmar las escuetas ampliaciones que propone realizar el Proyecto de Real Decreto por el que se Aprobaría el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales sobre este tema en particular:

«El lugar se obtendrá mediante tecnologías de geolocalización que analizan la información obtenida del dispositivo, de su conexión a internet o de una combinación de ambos. Se presumirá que el dispositivo se encuentra en el lugar que se determine conforme a la geolocalización basada en la dirección IP del mismo, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba, tales como la geolocalización basada en la dirección MAC o en la identificación de redes (tales como Wifi o Ethernet), la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de Posicionamiento Global-, GLONASS, Galileo o Beidou) o por antenas terrestres (como las del GSM-Sistema Global de Comunicaciones Móviles- o las de LPWAN), o por balizas (Wifi o Bluetooth), o cualquier combinación de tecnologías existentes o futuras». (Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 8)

El RIDSD, en resumen, repite lo estipulado en la Ley. La retahíla de sistemas de geolocalización física por satélite son en realidad las diferentes formas que tienen los dispositivos de obtener sus coordenadas espaciales (latitud y longitud); es decir, su geolocalización. Esos datos son los que compartirán con los sitios web que visiten a través de las conocidas «cookies».

En cuanto a las direcciones MAC (*Media Access Control*), estas son unos identificadores únicos que se asignan a las tarjetas de red (NIC, por sus siglas en inglés) para conectarse a redes. Es un paso previo imprescindible para obtener

una dirección IP y poder conectarse a internet. Aunque esta dirección MAC no puede esconderse, puesto que no obtendrías la dirección IP ni acceso a la red, identificarla simplemente la relaciona con un dispositivo, no con la localización de ese dispositivo. Además, existen métodos para cambiar la dirección MAC de una tarjeta de red e incluso es común hoy en día generar una nueva dirección MAC aleatoria cada vez que se inicia el dispositivo. (Apple, 2021) Todo esto lo convierte en un método poco efectivo para la localización del usuario.

En resumen, los métodos de localización que utilizarán mayoritariamente los contribuyentes serán la dirección IP, por gozar de presunción de veracidad en la Ley, y los datos de geolocalización que recojan durante la navegación de los usuarios.

¿Se podrían falsear esos datos? Existen dos enfoques distintos a esta pregunta dependiendo de quién realice la falsificación. Por un lado, tenemos a la empresa, la cual no puede falsear datos puesto que incurriría en un fraude de ley indudablemente penado y sancionado. No obstante, no se establece ninguna preferencia respecto de un método de localización u otro, lo que nos hace pensar en la posibilidad de que la empresa pueda aplicar el que más le convenga tributariamente.

El impuesto menciona una presunción en favor de la dirección IP, «salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización». A *priori*, el recurso a otros medios para localizar un dispositivo no es una obligación legal, sino que se configura como un derecho que asiste al sujeto pasivo (y a la Administración) para demostrar que la dirección IP no es el lugar en el que se encuentra el dispositivo del usuario. Esta conclusión estaría en línea con lo dispuesto en el artículo 3.2. de la LGT, que establece que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. En cualquier caso, futuras consultas y sentencias deberán ser necesarias para arrojar luz sobre el tema en vista de la falta de nueva información que proporciona el que parece ser el RIDSD.

El impuesto tampoco menciona la posibilidad de utilizar algún modelo híbrido entre ambos métodos. ¿Puedo localizar a algunos usuarios a través de la IP y a otros mediante su geolocalización? ¿Puedo discriminar métodos por hecho imponible distinto? ¿Si un período utilizo un método, puedo cambiarlo al siguiente o tengo que mantener el que escogí en un inicio? Sin duda existen muchas puertas abiertas que modificarían el montante del hecho imponible conforme a las decisiones del contribuyente.

La otra cara de la moneda sería el propio usuario, que también puede falsear o enmascarar su ubicación. Antes de proceder a explicar las diferentes formas de las que disponen los usuarios, cabe preguntarse ¿por qué querría el usuario ocultar su localización? Si él no es contribuyente del impuesto.

Lo cierto es que existen muchos motivos relacionados con la privacidad y el anonimato en la navegación, cualidades que proporcionan incluso más seguridad a su experiencia; sin mencionar el puro interés que podría tener el usuario por situarse en un territorio concreto.

En relación con el impuesto, no obstante, y pese a que la intención de la medida era que las empresas soportasen una mayor carga tributaria más acorde con los impuestos que pagan empresas sin esa presencia predominantemente digital; lo cierto es que, como buen impuesto indirecto, el tributo se está repercutiendo al consumidor final a través de un aumento del precio. (Amaro, 2020)

Esto podría generar un interés del propio consumidor de esconder su localización real en favor de territorios con menor tributación digital que tengan precios más competitivos. Ya existe toda una cultura al respecto en internet con productos como billetes de avión, suscripciones a servicios o prendas de ropa; los cuales se ofrecen más o menos caros dependiendo del lugar desde el que navegues y la capacidad económica percibida de ese lugar. (Walsh, 2017)

Las herramientas de las que dispone el usuario son sencillas y abundantes. En primer lugar, la geolocalización de su dispositivo puede ser apagada desde las opciones del sistema para forzar la localización a efectos del impuesto a través de la dirección IP. También existen programas que permiten engañar al dispositivo para fijar tu ubicación donde quieras. En el caso de los smartphones Android, una búsqueda rápida en el Google Play Store bajo los términos «Fake GPS» nos proporciona múltiples opciones gratuitas.

Así mismo, ubicar aparatos a través de la dirección IP tampoco es una herramienta perfecta. Los usuarios pueden utilizar redes privadas virtuales para enmascarar su IP utilizando la de una empresa; o utilizar la red TOR, que hace rebotar la señal utilizando la dirección del último servidor por el que ha pasado una conexión determinada. (Fernández, 2021)

Las Redes Privadas Virtuales (VPN por sus siglas en inglés) permiten al usuario conectarse a una red privada en cualquier lugar desde la que acceder finalmente a internet. Entre los beneficios de este sistema se encuentra la privacidad que proporciona. En lugar de conectarte directamente desde tu ordenador con tu dirección IP te conectas a un servidor situado en otro lugar y navegas con la dirección visible de ese otro servidor al que estás conectado. En primer lugar, obtienes anonimato en tu navegación; y en segundo, consigues acceder a internet con direcciones asociadas a lugares de todo el mundo. Esta última característica, como hemos comentado antes puede explotarse en favor del usuario para conseguir precios más bajos o incluso para acceder a contenido exclusivo de un país o bloqueado en tu jurisdicción.

Estas VPN son en su mayoría servicios de pago, aunque también puedes encontrar opciones gratuitas por internet. Sólo para aportar una pequeña instantánea del uso de las VPN en la actualidad, el sector espera alcanzar los 31.1 billones de dólares este año según el portal *Statista*. Una de las empresas proveedoras de este servicio, *SurfShark*, estima que más del 31% de todos los

usuarios de internet utilizan redes privadas virtuales. Estas cifras son susceptibles de aumentar cuando tienes en cuenta las siguientes estadísticas; sólo la mitad de los usuarios de VPN la utilizan al menos una vez al mes (*Statista*); aproximadamente el 75% de los usuarios son menores de 37 años; de los cuales los comprendidos entre 16 y 22 años representan el 39% de todos los usuarios (*Global Web Index*). Como se puede comprobar, existe una tendencia incremental en el mercado y mucha proyección entre la gente joven. (Vojinovic, 2021)

Tanto la Ley como su propuesta de Reglamento obligan a las entidades a recoger datos de los usuarios, con el objetivo de calcular la deuda tributaria y su propia condición de contribuyente a través de los mecanismos y sistemas establecidos.

Tal y como recoge el informe de la Asamblea Nacional sobre el DST francés, muchos de los posibles contribuyentes del impuesto carecen de los sistemas necesarios para escudriñar las direcciones IP y ubicar a los usuarios en los territorios en los que estén situados, o en el momento preciso en el que se perfeccione la prestación de servicios. La implementación de estos mecanismos podría llevar hasta 6 meses según estimaciones realizadas en el propio informe. Aunque es cierto que este tipo de datos sí que se recogen de forma generalizada en determinados sectores, especialmente en servicios de intermediación y publicidad dirigida, donde los propios servicios se ven modificados o dependen de la información que se recoge. (Giraud, 2019)

La dirección IP de los dispositivos de los usuarios constituye un dato personal a los efectos de la normativa en materia de protección de datos en el sentido de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales; y del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos. Su tratamiento (incluyendo su recogida) debe estar fundado en una de las bases de legitimación legalmente tasadas, a saber: consentimiento; relación contractual; intereses vitales del interesado o de otras personas; obligación legal para el responsable; interés público o ejercicio de poderes públicos; o intereses legítimos prevalentes del responsable o de terceros a los que se comunican los datos. (Uría Menéndez, 2021)

Se deduce de esta lista que siempre que la dirección IP recogida sea información incluida en el contexto de satisfacer una obligación legal, no será necesario el consentimiento del usuario para su recopilación. La LIDSD impone esta obligación en sus artículos 7 y 13.h con el propósito de situar los dispositivos de los usuarios y su hecho imponible en su lugar de realización. Por ello, la recopilación y gestión de estos datos se encontraría protegida por la legítima satisfacción de una responsabilidad legal.



Este hecho sorprende en contraste con la experiencia que venimos disfrutando desde la aprobación del Reglamento General de Protección de Datos europeo (GDPR por sus siglas en inglés) hasta ahora. Son conocidas las ventanas pidiendo permiso para aceptar cookies en la navegación por páginas europeas; con la aprobación de esta Ley las empresas tendrían base legal para no requerir permiso a la hora de recopilar datos sobre nuestra localización.

Es importante destacar que el espíritu de la norma es el cumplimiento de las propias obligaciones legales; no obstante, la Administración tiene muy complicado controlar el uso efectivamente exclusivo de esos datos ya recopilados, que de otro modo podrían participar en la propia creación de valor por parte de los usuarios.

La Ley General Tributaria establece algunas medidas de protección sobre los datos que la Administración tributaria tiene permitido recoger y cómo utilizarlos. El artículo 95.1 expone que «los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros». (Ley General Tributaria, 2003, pág. 53)

El artículo enumera algunas excepciones expresas, pero el espíritu del párrafo es limitar el intercambio de información con terceros protegiendo la información recogida del contribuyente.

No obstante, la administración puede seguir haciendo uso de esos datos de muchas formas (ver las excepciones descritas en dicho artículo) incluso sin llegar a compartir la información. Una de las maneras que se nos ocurre es que esos datos podrían utilizarse para identificar fraudes de ley en impuestos como el de la Renta de las Personas Físicas, que requiere una permanencia en territorio español para poder aplicar la condición de residencia habitual.

Como el RIDSD matiza además que los clientes (usuarios) se identificarán por nombre y apellidos, o razón social o denominación completa en caso de entidades, y si está disponible, el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal, la Administración podría realizar un rastreo de los dispositivos personales de los posibles contribuyentes para calcular los días de permanencia en territorio nacional.

Una transacción queda sujeta a este tributo, de conformidad con el artículo 5 de la Ley, cuando un servicio se presta dentro del territorio de aplicación. Cuando el destinatario de dichos servicios se encuentre situado, y su dirección IP así lo acredite, de acuerdo con las normas de localización descritas en el impuesto, esa prestación quedará sujeta.

Es susceptible de controversia el criterio escogido, por el difícil control del impuesto al que se enfrentan contribuyentes y Administraciones por igual. Situaciones en las que el único punto de conexión sea la localización puntual en el territorio del IDSD del usuario o del prestatario serían gravables incluso

cuando este sea el único nexo. Imaginemos el caso de una compañía predominantemente digital y extranjera que facilite un servicio en línea a un viajero de su mismo país que esté localizado en España haciendo una escala aérea. Pese a que el legislador reclama la operación en su jurisdicción, el sentido común nos hace dudar de la autoridad con la que exigimos la contribución.

A lo largo de la redacción de todo el impuesto hay algunos conceptos que no quedan claros y requieren de interpretación o matización. La mayoría de estos los veremos en el siguiente apartado, pero hemos querido discutir aquí algunos que pueden ocasionar problemas con la localización del hecho imponible, que es justo el tema de este apartado.

En primer lugar, poner a disposición del usuario una interfaz multifacética, lo que el texto define como prestar servicios de intermediación en línea, se localiza en el territorio de aplicación «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». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 7)

El impuesto no explica qué debemos interpretar por «conclusión» de la operación, pero se infiere que el vocablo debe eludir al instante de perfección del contrato. En el ordenamiento español, esa perfección sucede por el simple consentimiento (art. 1258 del Código Civil). En el caso de contratos a través de dispositivos automáticos, existen preceptos particulares al respecto —recogidos en el art. 1262 del Código Civil y el art. 56 del Código de Comercio— y fijan el consentimiento en el momento de la clara aceptación.

Es probable que el legislador haya elegido utilizar la palabra «conclusión» debido al carácter internacional del texto. Pese a formar parte del ordenamiento nacional, la mayoría de los contratos que generen las entregas y prestaciones que pretende gravar el impuesto se habrán escrito de acuerdo con las normas comprendidas en legislaciones extranjeras. El término escogido es reconocible en el derecho internacional privado y el recomendado en contratos comerciales internacionales por el Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado. Alineándose con lo establecido y comentado anteriormente en el Código Civil, uno de los principios de la organización expone que «un contrato se concluye mediante la aceptación de una oferta o por la conducta de las partes que sea suficiente para manifestar un acuerdo». (Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado, 2016)

En resumen, momentos como el pago o las entregas subyacentes son irrelevantes. La localización al impuesto vendrá dada por la perfección del contrato.

En segundo lugar, el impuesto en sus reglas de localización discrimina entre los servicios de intermediación en línea en los que existen entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes y el resto. En el caso de interfaces multifacéticas que tengan como objetivo facilitar el contacto entre usuarios, la regla para localizar el hecho imponible en el territorio es «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». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 7)

Pero ¿qué pasa si la interfaz no requiere dar de alta una cuenta de usuario? En este caso y con el texto en la mano, entendemos que la prestación no sería gravable por no entenderse realizada la operación en el territorio de aplicación del IDSD.

Alternativamente, podríamos intentar localizar el servicio interpretando si en el momento de acceso a la plataforma el dispositivo de acceso se encuentra en el territorio o no. No obstante, esta propuesta estaría desamparada por la propia Ley al no contemplarse en el texto y sería contraria al principio de reserva de ley recogido en el artículo 8 de la Ley General Tributaria que fuerza a «la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria». (Ley General Tributaria, 2003, pág. 17)

Además, la LGT tampoco admite «la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales» en su artículo 14. (Ley General Tributaria, 2003, pág. 19)

Otra problemática relacionada con la localización es la determinación del devengo, necesario para delimitar el momento en el que establecer la posición del dispositivo. En el caso de un canon periódico por la prestación de los servicios digitales, ¿cuándo se produce el devengo? Dependiendo del tipo de servicio que se preste, la ubicación del dispositivo en el momento de la renovación podría ser determinante para su gravamen.

La duda principal es la verdadera esencia del canon y si procede su tratamiento como un pago anticipado. De esta forma, se nos plantean dos escenarios: (1) el primero, que la contraprestación sea efectivamente un pago anticipado a los servicios que se van a prestar, que devengará en el momento del cobro; (2) la alternativa es que se satisfaga posteriormente a la prestación, y en este caso devengará conforme se presten, efectúen o ejecuten los servicios descritos.

La diferencia entre ambos escenarios puede parecer meramente teórica; sin embargo, sería aconsejable que la Administración aclarara el tema mediante una guía, resolución o incluso se desarrollen en el propio reglamento los criterios de devengo del impuesto en las distintas operaciones. En su defecto, deberemos esperar a la publicación de alguna consulta vinculante al respecto. «Idealmente, estos criterios deberían estar en sintonía con el concepto de devengo en IVA». (Uría Menéndez, 2021, pág. 84)

Por último, la LIDSD da por sentada la existencia de una serie de medios técnicos, necesarios para ejercer un adecuado control tributario y garantizar una correcta implementación, que, sin embargo, hoy en día, son difíciles de articular incluso en países más avanzados que España en cuanto a prevención y supervisión fiscal. (Giraud, 2019)

## 4.5. Definiciones ambiguas.

A lo largo de este Trabajo de Fin de Grado quizás hayas notado que algunos aspectos del texto del IDSD no quedan claros y generan dudas al contribuyente sobre su aplicación.

En este apartado, exploraremos algunas de estas definiciones o conceptos que en nuestra opinión quedan abiertos a interpretación, y casos particulares que resultan excesivamente expuestos a la carga tributaria que se les propone.

### 4.5.1. «Proveedor por cuenta propia/ajena»

La LIDSD excluye de tributación «las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el **proveedor no actúa en calidad de intermediario**». (art.6.a)

El concepto de intermediario resulta decisivo para determinar la sujeción o no al impuesto en estos casos y creemos que podría generar problemas de interpretación. En el Preámbulo, la Ley ofrece un comentario al respecto al final del IV párrafo: «a fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 3)

Sobre esto mismo, la Propuesta de Directiva comentaba que para diagnosticar la sustancia económica y jurídica en las operaciones procuradas por un proveedor con presencia en internet, «podría considerarse que un proveedor de una interfaz digital en la que se ponen a disposición bienes de terceros presta un servicio de intermediación (es decir, pone a disposición una interfaz digital multifacética) cuando no se asumen riesgos de inventario, o cuando es el tercero quien fija de forma efectiva el precio de dichos bienes». (Comisión Europea, 2018, pág. 19)

Dicho de otra forma, podría darse el caso de que el dueño de los bienes incluso si fuese también el propietario de la plataforma digital desde un punto de vista jurídico, económicamente no esté asumiendo los riesgos de las operaciones; por ejemplo, actuando como *tradens* en un contrato estimatorio (aunque en este caso particular no se transmitirían los bienes inmuebles a la propiedad del *accipiens*). Tal y como establece la Propuesta Directiva, en esta situación nuestra entidad actuaría como intermediaria. Puede pasar que, aunque una empresa sea propietaria de la plataforma y actúe en nombre propio para vender sus bienes o preste sus servicios; en la práctica no lo esté haciendo, haya externalizado los riesgos de inventario, y no le sea aplicable el supuesto de no sujeción para proveedores no intermediarios.

Nótese que en el supuesto de venta online como canal adicional de ventas al de las tiendas físicas, si este canal es gestionado por un tercero, el impuesto se convierte en costes adicionales para las primeras. Una situación perfectamente realista en un contexto de venta minorista.

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

Entendemos entonces, que se pretende no hacer tributar la venta de bienes o prestación de servicios en línea si se realizan en su nombre por el dueño de la plataforma, de la misma forma que el hecho imponible sólo contempla gravar el suministro de la plataforma a los usuarios para realizar operaciones entre ellos. Se entiende que el verdadero valor de las operaciones radica en los servicios y bienes ofrecidos; y que la plataforma no es más que una herramienta de conexión complementaria.

Puesto que la sujeción dependerá, como hemos podido comprobar, de los riesgos de inventario asumidos como proveedor del servicio o bien; puede suceder que un mismo proveedor, en su propia interfaz o página web, ofrezca productos sujetos y no sujetos a tributación por el IDSD.

En conclusión, creemos que el espíritu de la norma es la imposición del servicio de intermediación en línea y no la propia puesta a disposición de la plataforma. Es necesario que la Administración clarifique la clasificación entre intermediario y proveedor, especialmente si actuar en nombre propio o ajeno es decisivo para la cuestión; y hay que tener en cuenta que en el mercado existen grandes operadores que actuando en un mismo sitio recogen ambas coyunturas.

#### 4.5.2. «Publicidad dirigida»

Se trata de un término decisivo en la interpretación del texto. Lo podemos encontrar en la definición que proporciona la Ley de los servicios de publicidad en línea, los cuales considera «los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de **publicidad dirigida** a los usuarios de dicha interfaz». (art. 4.6)

La LIDSD amplía este concepto en el punto 10 del mismo artículo, definiendo el concepto como «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».

La gran pregunta que nos plantea esta definición es si los servicios de publicidad dirigida a los que se refiere el impuesto, requieren o no que el usuario facilite información de forma activa. El espíritu del impuesto parecía requerir la participación del usuario con una acción expresa, de manera que los datos utilizados para personalizar la publicidad provengan de la acción clara del usuario y no limitada a un mero consentimiento de compartir información.

Sin embargo, con la redacción dada, parece que el impuesto gravaría toda publicidad personalizada en función de los datos recolectados directamente por la compañía, incluso en los casos de participación pasiva del usuario, por ejemplo, a través de cookies. Estas son información enviada por una web y almacenada en el navegador web del usuario, que permite al sitio web consultar la actividad previa del navegador, bien para recordar el sitio web, bien para obtener información del usuario.

De todas formas, la Ley recoge una presunción *iuris tantum* al respecto. Esto quiere decir que presume un hecho, que legalmente no es necesario aportar pruebas de este, pero sí es necesario para defender lo contrario. En nuestro caso, que toda publicidad se considerará como dirigida, trasladando la carga de la prueba al contribuyente si quiere demostrar que no es así.

«En nuestra opinión, esta inversión de la carga resulta excesiva. Desafortunadamente, en los trámites parlamentarios no se eliminó la presunción ni se definieron claramente las circunstancias y parámetros para su aplicación por lo que toda publicidad podría en principio ser considerada como "dirigida". Habrá que estar al desarrollo de la cuestión que se haga en el futuro a través de la interpretación administrativa». (Uría Menéndez, 2021, pág. 37)

#### 4.5.3. ¿La mera inserción de un vídeo publicitario supone la realización del hecho imponible o es necesario que el usuario acceda al contenido?

En primera instancia, y conforme a la definición de servicios de publicidad en línea que hemos estudiado, la mera inserción del material audiovisual es una operación sujeta al impuesto.

De acuerdo con la Ley, la imposición no aparenta depender de la utilización que se haga del propio vídeo; sino simplemente del número de veces que este aparezca en la interfaz digital del usuario.

No obstante, en las situaciones particulares en las que la publicidad está directamente relacionada con la visualización de este, como es el caso de la plataforma *YouTube*, sería justo pensar que el uso que se hace de ese material se utilice como criterio para calcular el impacto económico. Aunque debemos estar pendientes de la aclaración por parte de la Administración.

#### 4.5.4. ¿Los servicios de entrega y empaquetado forman parte del hecho imponible?

Es práctica común entre algunas compañías ofrecer servicios de empaquetado y transporte cuando su negocio consiste en facilitar la comunicación entre usuarios para facilitar la compraventa de un producto. Estos servicios, considerados complementarios o accesorios a la operación principal de intermediación en línea no tienen una naturaleza digital; y, por tanto, no se

recogen en la definición de hecho imponible del impuesto. Ni son servicios de transmisión de datos, ni publicidad en línea, ni de intermediación. Por tanto, no procedería su imposición por el IDSD al no estar sujetos.

A estos efectos, hay que comentar que será importante desglosar correctamente la parte del precio correspondiente a la operación principal, y la correspondiente a las prestaciones accesorias.

Otros Estados han abordado el tema de forma explícita en sus impuestos. El DST francés, por ejemplo, en su artículo 299 bis. 1.3, grava el montante completo ingresado de los usuarios de la plataforma, pero rechaza los importes abonados por prestaciones accesorias que, en términos económicos, sean operaciones independientes del acceso y del uso del servicio imponible, el trabajo digital. (LOI portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019, pág. 2)

En contraste, el DST inglés sí que incluye estos servicios complementarios de transporte y empaquetado, prestados por el *marketplace* intermediario, expresamente en el hecho imponible. «*Marketplace transactions are defined as transactions on the online marketplace between users. It is intended to apply to individual transactions which are concluded on the marketplace and will cover revenues like commission fees, or other payments which are contingent on a transaction taking place (e.g. delivery fees)*». (HM Revenue & Customs, 2020)

Respecto al impuesto español, nuestra opinión es que ante la carencia de mención explícita se debe entender que los ingresos derivados de la prestación de servicios accesorios de empaquetado y envío, no deben integrar la base imponible del impuesto por no cumplir los presupuestos de hecho necesarios para formar parte del hecho imponible. Y será necesario que las compañías acaben desglosando los diferentes conceptos que formen parte de cada contraprestación recibida para realizar un correcto cálculo del impuesto.

#### 4.5.5. Criptoactivos

Uno de los supuestos de no sujeción que encontramos en el impuesto son 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». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 7)

Extendiendo la definición, el texto aclara en su artículo 4 que son contenidos digitales «los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 6)



Siguiendo estas definiciones, se entiende que los criptoactivos (como criptomonedas o tokens) pese a su peculiar arquitectura, su carácter descentralizado o su lenguaje encriptado, no difieren en el sentido del impuesto de otros contenidos digitales, y por tanto operaciones relacionadas con ellos como su propia transmisión o servicios de intermediación relacionados estarían sujetos al impuesto al cumplir el hecho imponible.

Una vez más, sería conveniente que así se verificara por parte de la Administración.

No obstante, efectuada esta afirmación, debemos preguntarnos también si pese a que se ajuste al hecho imponible, se podría acoger a alguno de los supuestos de no sujeción. Cada día más entidades financieras reguladas ofrecen o buscan ofrecer este tipo de activos en sus carteras, motivados por la creciente demanda de los consumidores por verse expuestos a estos nuevos mercados emergentes con expectativas de grandes rendimientos. (Kiderlin, 2021) Si efectivamente estas entidades son empresas financieras reguladas, podrían acogerse a supuesto de no sujeción d) —prestación de servicios financieros— o al supuesto e) —servicios de transmisión de datos si se transfieren criptomonedas a criptocarteras de clientes actuando, por ejemplo, como *exchange*—.

En cualquier caso, es debatible si la no sujeción se aplicaría de todas formas. La ley excluye de tributación «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». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 7)

Nuestra interpretación es que todos los servicios de intermediación relacionados con contenidos digitales (entre ellos, criptoactivos) no estarían sujetos al IDSD. No obstante, convendría aguardar a conocer el criterio administrativo.

#### 4.5.6. Tipo de cambio

La LIDSD no especifica el tipo de cambio que hay que aplicar en el caso de que las operaciones sujetas se realicen en una moneda distinta del euro; pero sería lógico, de cara a evitar desajustes en la información y posibles sanciones administrativas, que se acuerde una forma de operar para todos.

Ante la ausencia de una mención al respecto en la LIDSD, el artículo 21.1 de la LGT nos ofrece algo de luz aclarando que «la fecha de devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa». (Ley General Tributaria, 2003, pág. 20)

Parece inferirse, por tanto, que el día a tener en cuenta para el tipo de cambio es el día en el que se produce el devengo de la operación sujeta. Nos inclinaría a utilizar entonces el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de esa fecha, de conformidad con las instrucciones de cambio de

divisa que nos proporciona el impuesto para calcular los umbrales para ser considerado contribuyente del impuesto en su artículo 8.2.

Por último, es destacable que, de la misma forma que sucede en el IVA también sean admisibles otras fuentes de publicación del tipo de cambio siempre y cuando cumplan una serie de requisitos. En el caso del IVA, estos requisitos se recogen en algunas consultas vinculantes: «este Centro directivo le informa que será admisible la utilización de aquellas fuentes de publicación de tipos de cambio que reúnan ciertas características tales como que sean representativos, que no presenten diferencias significativas respecto de los tipos de cambio de referencia que publica el BCE, que dichas fuentes sean de uso generalizado y aceptados para la conversión de divisas, que sean de fácil acceso y por último, que sean utilizadas de manera recurrente y mantenida en el tiempo por el sujeto pasivo». (Resolución Vinculante, 2019)

No sería de sorprender que el IDSD adoptara los mismos criterios que el IVA en esta materia.

#### 4.5.7. Pagos anticipados

El pago anticipado produce el devengo de la operación en el IDSD. El legislador es claro y así lo hemos plasmado en el capítulo anterior exponiendo el impuesto. Sin embargo, a diferencia de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), no se especifica la forma de proceder cuando se percibe un pago anticipado y finalmente no se produce el servicio. De conformidad con el artículo 80, se permite la modificación de la base imponible «cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente». (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992, pág. 71)

En otras palabras, la obligación tributaria no puede nacer si no se ha cumplido el hecho imponible, por lo que la LIVA permite modificar la base imponible en la autoliquidación para corregir los supuestos de pagos anticipados. Sería lógico pensar que el IDSD utilizará una mecánica similar.

El impuesto sí que admite que la situación descrita es un supuesto de rectificación en su artículo 10, punto 4: «cuando la base imponible se hubiera determinado incorrectamente el contribuyente deberá proceder a su rectificación conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 9)

Aun así, sería aconsejable que la Administración ofreciese al contribuyente un mecanismo distinto a la rectificación de autoliquidaciones (susceptible de ser sancionado) para estos casos de pagos anticipados o para la anulación de la obligación de prestar los servicios digitales tanto en Derecho como por usos de comercio.

#### 4.6. Cláusula de cierre.

La Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no recoge una cláusula que tenga en cuenta su derogación, en el evento de alcanzar una solución a la imposición digital de forma comunitaria o internacional. En contraste con los *digital service tax* (DST) italiano y francés, que ambos disponen de cláusula de cierre o *sunset clause* entre sus páginas.

Únicamente se pronuncia el legislador sobre el tema en el Preámbulo, diciendo que «*como ya se indicaba en los informes sobre economía digital de la OCDE, el establecimiento de medidas unilaterales tiene carácter transitorio. Así, esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente*». (Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 2020, pág. 2)

De todas maneras, la inexistencia de dicha disposición no plantearía problemas en la práctica, pues el consenso en el seno de la OCDE derivaría con toda seguridad en la tramitación y aprobación de una Directiva comunitaria que sería de obligada integración en el ordenamiento español. Bien a través de una armonización, o viéndose obligado el Estado a su derogación.

El único escenario que podría causar problemas es, si cupiese la posibilidad de que ambos impuestos pudieran coexistir por ser extremadamente distintos; o si, por motivos del sistema parlamentario español (que las principales fuerzas políticas no consigan reunir mayorías absolutas) no sea posible aprobar las modificaciones pertinentes. En el primer caso, y «en función de la claridad de la directiva en relación con la incompatibilidad de las medidas unilaterales, se podría alegar su efecto directo para no aplicarlas». (Uría Menéndez, 2021, pág. 100)

La segunda posibilidad resulta más relevante cuando se tiene en cuenta el camino que ha seguido el propio impuesto hasta su aprobación. Cabe recordar que España en su historia reciente ha pasado por momentos de intenso estancamiento político. Incluso llegando a la disolución de las cortes, que propició el cambio de gobierno a través de una moción de censura, y que impidió la aprobación del primer Proyecto de Ley de este mismo tributo.

Finalmente, a efectos de inhabilitar el impuesto, cabe una última alternativa. La Disposición Final Tercera de la LIDSD contempla la modificación de ciertas partes del impuesto a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado; entre ellas, el tipo impositivo, que podría fijarse en un tipo nulo y actuar a modo de *sunset clause*; o adaptar el IDSD al nuevo impuesto comunitario que se cree. En el caso de fijar a tipo 0% el gravamen, cabría quitar también las obligaciones formales del impuesto y el deber de autoliquidar para anular completamente a efectos prácticos el impuesto.

## Capítulo 5. Conclusiones.

Durante todo este Trabajo de Fin de Grado varias cosas han quedado patentes.

En primer lugar, la necesidad de modernizar nuestros sistemas tributarios actuales, cuya estructura ha permanecido invariable desde su concepción en el siglo XX. Aunque han cumplido la función para la que fueron diseñados, los constantes avances tecnológicos, la proliferación del mundo digital y en general el cambio de paradigma hacia concepciones de valor intangibles han evidenciado la necesidad de adaptar nuestras normas a estas nuevas realidades.

Por otro lado, las mismas tecnologías que nos abocan al cambio también nos han proporcionado un mundo globalizado donde la cooperación internacional es capital en la agenda política de todos los países. Iniciativas como el Marco Inclusivo de la OCDE con el G20 se postulan como los nuevos foros donde discutir los asuntos tributarios internacionales, que nos atribulan como sociedades. No obstante, como toda cooperación, el consenso es complicado de alcanzar. Cada fuerza política está obcecada en sus ideas e intereses y poco dispuesta a ceder terreno a sus contrapartes. En este escenario de estancamiento, las tensiones aumentan y los defensores del cambio se precipitan a tomar iniciativas unilaterales e ineficientes.

En el caso concreto del IDSD español, la medida que decidió tomar el gobierno fue adaptar la Directiva Europea que proponía un impuesto de iguales características. Este impuesto se redactó con la cooperación europea en mente, y al convertirse en una medida unilateral hubo que adaptarlo a este nuevo efecto. En su mayoría, estos cambios fueron en favor de la administración, como la presunción *iuris tantum* sobre la publicidad dirigida.

La sensación resultante de todo este proceso es la de impaciencia. El impuesto se adaptó, tramitó y aprobó sin tener claras las consecuencias ni redactadas las aclaraciones pertinentes. De hecho, en su Disposición final cuarta, el impuesto prorrogaba la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a sus dos primeros trimestres, en un intento manifiesto de ganar tiempo.

En la fecha de redacción de este trabajo, las cortes todavía no han conseguido aprobar ni publicar el reglamento del impuesto. Un reglamento como hemos visto necesario para la correcta interpretación del impuesto, con el motivo agregado de su novedad. Sí que se ha conseguido aprobar la Orden ministerial que aprueba el modelo de autoliquidación del impuesto, el 490. En ella, se establece una nueva prórroga que retrasa todas las autoliquidaciones pendientes hasta el plazo de presentación del segundo trimestre de 2021 (del 1 de julio al 2 de agosto). (Orden por la que se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación, 2021)

Otra de las reflexiones que debemos hacernos es si el impuesto ha cumplido sus objetivos. Es complicado dar una respuesta definitiva con el recorrido tan corto que lleva el tributo, el cual todavía no ha recaudado ni un solo trimestre. Sin embargo, estudios sobre este tipo de impuestos avisaban de la probable traslación de la carga fiscal al consumidor (Santacruz, 2018) y del posible impacto desproporcionado a las pequeñas y medianas empresas (Sigurd Noess-Schmidt, Thelle, Basalisco, Sorensen, & Modvig Lumby, 2018). Teniendo en cuenta que varias empresas han anunciado aumentos de precio motivados por el incremento en la presión fiscal (Amaro, 2020), todo parece indicar que el impuesto no está siendo eficaz en sus metas, al menos en las expuestas en el Preámbulo del texto.

Cabe plantearse si la Ley persigue entonces otros objetivos. No es ningún secreto que España tiene uno de los mayores porcentajes de deuda por producto interior bruto de la zona Euro. Europa viene avisándonos desde hace años, demandando cambios que corrijan esa situación si queremos seguir teniendo accesos a fondos europeos. (Maqueda, Bruselas pide a España que no gaste los 22.000 millones que ahorrará por intereses, 2019)

La situación sanitaria mundial que hemos vivido recientemente con la Covid-19 no nos ha beneficiado, y nos ha obligado a aumentar nuestro gasto público para afrontar la situación en todos sus niveles. En declaraciones recientes del Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones en las que anunciaba el traspaso de la deuda relativa a las pensiones a las cuentas del Estado, en la propia documentación enviada a la Comisión Europea reconocía: «en el caso de que las medidas compensatorias y complementarias no sean suficientes para cumplir con las recomendaciones de la Comisión relativas a la sostenibilidad fiscal, el impacto fiscal del aumento del gasto en pensiones tendría que ser mitigado todavía más con ajustes fiscales proporcionales en el futuro». En palabras de Enrique Devesa, profesor de la Universidad de Valencia y miembro del Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas (IVIE) con el que no puedo estar más de acuerdo, «con este traspaso dejaremos de hablar de déficit de las pensiones para hablar del déficit desorbitado del Estado. La solución no resuelve el problema, solo lo cambia contablemente de lugar y, por lo tanto, traslada el ajuste al sistema impositivo» (Maqueda, El déficit de las pensiones se pagará con impuestos, 2021).

Todo esto suscita la pregunta de si el objetivo principal de este impuesto es la recaudación que tan desesperadamente necesita nuestro gobierno.

Junto al IDSD el gobierno también presentó y aprobó un Impuesto sobre las Transacciones Financieras (popularmente conocido como Tasa Tobin), en su Preámbulo, dicho impuesto reconoce dos finalidades: «contribuir al objetivo de consolidación de las finanzas públicas, y reforzar el principio de equidad del sistema tributario» (Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, 2020). Quizá una mención a la consolidación de las finanzas públicas se echa en falta en el Preámbulo del IDSD.

En resumen, creemos que el impuesto, pese a responder a una necesidad de cambio y la necesaria adaptación y modernización de los sistemas tributarios tradicionales, en la práctica resulta un instrumento más del gobierno de España para recaudar fondos y financiar la deuda pública.

Estamos convencidos de que la medida unilateral no cumple los objetivos para los que se aprobó y que su aprobación entra en conflicto con algunas fuentes de derecho. Su redacción es ambigua en todo caso, requiere de amplias matizaciones por parte de la Administración; y casi con toda probabilidad desatará una oleada de litigios. Estos son los efectos de legislar de forma precipitada.

Tal y como se expuso en el segundo capítulo, la solución a este problema debe ser consensuada e internacional. Y hasta que no se alcance una solución en el seno de la OCDE, ninguna medida acordada entre un solo grupo de países medrará. Tenemos la oportunidad de escribir las reglas del futuro y hasta la fecha la comunidad internacional no ha estado a la altura de la tarea.

## Capítulo 6. Bibliografía.

- Amaro, S. (3 de septiembre de 2020). Big Tech finds a way to pass on the cost of digital taxes in Europe. *CNBC*, 1. Recuperado el 6 de julio de 2021, de <https://www.cnbc.com/2020/09/03/big-tech-finds-a-way-to-pass-on-the-cost-of-digital-taxes-in-europe.html>
- Apple. (18 de febrero de 2021). *Aleatorización de la dirección MAC*. Obtenido de Seguridad de las plataformas de Apple. Privacidad de la red Wi-Fi: <https://support.apple.com/es-es/guide/security/secb9cb3140c/web>
- Baz Romero, P. (2020). *Análisis jurídico-tributario del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España*. Universidad Pontificia de Comillas, Facultad de Derecho. Madrid: Repositorio Universidad Pontificia Comillas. Recuperado el 26 de noviembre de 2020, de <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/40541/TFG%20-%20Baz%20Romero%2C%20Pedro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Carvallo Hederrera, S. (1967). *Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Chrisafis, A. (11 de julio de 2019). France hits back at US over tax on digital giants. *The Guardian*. Recuperado el 18 de mayo de 2021, de <https://www.theguardian.com/world/2019/jul/11/france-us-tax-big-digital-companies-donald-trump-amazon-facebook>
- Clyde Hufbauer, G., & Lu, Z. (. (2018). *The European Union's Proposed Digital Service Tax: A De Facto Tariff*. Peterson Institute for International Economics. Washington: Peterson Institute for International Economics. Recuperado el 2 de febrero de 2020, de <https://www.piie.com/system/files/documents/pb18-15.pdf>
- Comision Europea. (2016). *Directiva (UE) 2016/881 del Consejo en lo que respecta al intercambio automatico obligatorio de informacion en el ambito de la fiscalidad*. Bruselas: Diario Oficial de la Union Europea.
- Comisión Europea. (21 de marzo de 2018). Digital Taxation: Commision proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU. *European Commission - Press release*, 1-2. Recuperado el 3 de abril de 2020, de [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip\\_18\\_2041/IP\\_18\\_2041\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_18_2041/IP_18_2041_EN.pdf)
- Comisión Europea. (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. Bruselas: Comisión Europea. Recuperado el 13 de marzo de 2020, de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=ES>

- Corona, J. F., Costas, J. C., & Díaz, A. (1988). *Introducción a la Hacienda Pública*. Barcelona: Barcanova.
- Corral Guerrero, L. (14 de marzo de 1995). El impuesto: un enfoque integrador. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 5, pág. 27. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=164234>
- Dirección General de Tributos. (2018). *Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Proyecto de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda. Madrid: Ministerio de Hacienda. Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20APL%20IDSD.pdf>
- Fernández, Y. (2021). Red TOR: qué es, cómo funciona y cómo se usa. *Xataka*. Recuperado el 21 de Julio de 2021, de <https://www.xataka.com/basics/red-tor-que-como-funciona-como-se-usa>
- García Villarejo, A., & Salinas Sánchez, J. (1994). *Manual de Hacienda pública, General y de España*. Tecnos.
- Giraud, M. J. (2019). *Informe nº1838 sobre el DST francés*. Presidencia. Paris: Asamblea Nacional. Recuperado el 4 de julio de 2021, de [http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion\\_fin/115b1838\\_rapport-fond](http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b1838_rapport-fond)
- Google. (2015). *Ayuda de Centro de editores*. Obtenido de Google Noticias en España: <https://support.google.com/news/publisher-center/answer/9609687?hl=es>
- Gurría, Á. (2021). Remarks by Angel Gurría, Secretary-General, OECD. *11th Meeting of the Inclusive Framework on BEPS* (pág. 1). París: OCDE.
- Hannon, P. (12 de junio de 2021). Low Taxes Brought Ireland Prosperity. A Global Tax Deal Now Threatens It. *The Wall Street Journal*, 1. Recuperado el 14 de junio de 2021, de <https://www.wsj.com/articles/low-taxes-brought-ireland-prosperity-a-global-tax-deal-now-threatens-it-11623502557>
- Hernández Moneo, Í. (2020). Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación*., 445, E1-E18. Recuperado el 29 de junio de 2020
- HM Revenue & Customs. (11 de marzo de 2020). *Policy paper. Digital Service Tax*. Recuperado el 6 de julio de 2021, de GOV.UK: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax#detailed-proposal>
- Intituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado. (2016). *Principios UNIDROIT de Contratos Comerciales Internacionales*. Roma: Intituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado. Recuperado el 20 de Julio de 2021, de



<https://www.unidroit.org/english/principles/contracts/principles2016/principles2016-e.pdf>

Kaldor, N. (1955). *An Expenditure Tax*. Londres: George Allen & Unwin.

Kiderlin, S. (5 de Agosto de 2021). Aunque las criptomonedas se desplomaron, JP Morgan emite un fondo privado para que sus clientes más ricos inviertan en bitcoin. *Business Insider México*, pág. 1. Recuperado el 1 de Septiembre de 2021, de <https://businessinsider.mx/aunque-criptomonedas-desplomaron-jp-morgan-emite-fondo-privado-clientes-ricos-inviertan-bitcoin/>

Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 4/2020 (Boletín Oficial del Estado 16 de octubre de 2020). Recuperado el 18 de octubre de 2020, de [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355)

Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 37/1992 (Jefatura del Estado 29 de Diciembre de 1992).

Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, 5/2020 (Jufatura del Estado 15 de octubre de 2020). Recuperado el 4 de julio de 2021, de [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12356](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12356)

Ley General Tributaria, 58/2003 (Boletín Oficial del Estado 18 de diciembre de 2003). Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

LOI portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019-759 (L'Assemblée nationale 24 de Julio de 2019). Recuperado el 20 de Julio de 2021, de [https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=vQhycwR0plwjxQK8QpQMglstvrVw7vibSIX3L\\_C8eE=](https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=vQhycwR0plwjxQK8QpQMglstvrVw7vibSIX3L_C8eE=)

Maqueda, A. (25 de noviembre de 2019). Bruselas pide a España que no gaste los 22.000 millones que ahorrará por intereses. *El País*, 1. Recuperado el 4 de julio de 2021, de [https://elpais.com/economia/2019/11/24/actualidad/1574626684\\_453897.html](https://elpais.com/economia/2019/11/24/actualidad/1574626684_453897.html)

Maqueda, A. (junio 28 de 2021). El déficit de las pensiones se pagará con impuestos. *El País*. Recuperado el 4 de julio de 2021, de <https://elpais.com/economia/2021-06-28/el-deficit-de-las-pensiones-se-pagara-con-impuestos.html>

Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1981). *Hacienda pública teórica y aplicada*. Madrid: IEF.

Naharro Mora, J. M. (1966). *Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales)*.

OCDE. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. Recuperado el 13 de marzo de 2020, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

- OCDE. (23 de Enero de 2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note*. OECD Publishing. Recuperado el 13 de marzo de 2020, de <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
- Oficina del Representante de Comercio de los Estados Unidos de America. (2021). *Report on the United Kingdom's Digital Service Tax*. Executive Office of the President of the United States. Recuperado el 22 de mayo de 2021, de <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/UKDSTSection301Report.pdf>
- Orden por la que se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación, HAC/590/2021 (Ministerio de Hacienda 11 de junio de 2021). Recuperado el 4 de julio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-9721>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (13 de diciembre de 1994). *Acerca de*. Recuperado el 21 de septiembre de 2020, de OCDE: <http://www.oecd.org/acerca/>
- Proyecto de Ley del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales, 121/000001 (Boletín Oficial de las Cortes Generales 28 de Febrero de 2020). Obtenido de [https://www.congreso.es/public\\_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-1.PDF](https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-1.PDF)
- Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, XX/2020 (Dirección General de Tributos 3 de diciembre de 2020). Recuperado el 7 de julio de 2021, de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/proyecto-rd-isd.pdf>
- Real Decreto por el que se publica el Código Civil (Ministerio de Gracia y Justicia 24 de Julio de 1889). Recuperado el 20 de Julio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>
- Real Decreto por el que se publica el Código de Comercio (Ministerio de Gracia y Justicia 22 de Agosto de 1885). Recuperado el 20 de Julio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>
- Recurso de inconstitucionalidad 1.054/1994. Promovido por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular en relación con el art. 62 de la Ley 21/1993, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, 134/1996 (Tribunal Consitucional 22 de julio de 1996). Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1996-18656>
- Resolución Vinculante, V3513-19 (Dirección General de Tributos 20 de diciembre de 2019). Recuperado el 4 de julio de 2021, de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v3513-19-20-12-2019-1527277>

- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0246-05 (SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas 18 de Febrero de 2005). Recuperado el 20 de Julio de 2021, de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0246-05-18-02-2005-1241371>
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2106-10 (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas 22 de Septiembre de 2010). Recuperado el 20 de Julio de 2021, de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2106-10-22-09-2010-1393431>
- Saint-Amans, P., & Asakawa, M. (7 de junio de 2019). History of the G20 & taxation. (OCDE, Entrevistador) YouTube. Recuperado el 13 de noviembre de 2020, de <https://www.youtube.com/watch?v=vyrzdg8kFB8>
- Salvatierra, J. (22 de enero de 2021). Amazon España sube un 3% la comisión a los vendedores de su plataforma para cargarles la 'tasa Google'. *El País*, 1. Recuperado el 4 de julio de 2021, de <https://elpais.com/economia/2021-01-22/amazon-espana-sube-un-3-la-comision-a-los-vendedores-de-su-plataforma-para-cargarles-la-tasa-google.html>
- Sánchez, R. M. (31 de enero de 2020). *La OCDE renueva el acuerdo de 137 países para pactar una tasa digital*. Recuperado el 3 de abril de 2020, de elPeriódico: <https://www.elperiodico.com/es/economia/20200131/la-ocde-renueva-el-acuerdo-de-137-paises-para-acordar-una-tasa-digital-7830138#:~:text=En%20pleno%20par%C3%A9ntesis%20en%20las,de%20que%20finalice%20el%202020.>
- Sánchez-Vallejo, M. A. (2 de Junio de 2021). EE UU anuncia aranceles contra España y otros cinco países por la 'tasa Google', pero los suspende temporalmente. *El País*. Recuperado el 16 de julio de 2021, de <https://elpais.com/economia/2021-06-02/eeuu-anuncia-aranceles-adicionales-contra-espana-y-otros-cinco-paises-en-respuesta-a-la-adopcion-de-la-tasa-google.html>
- Santacruz, J. (2018). *Impacto Económico del Impuesto Digital en España*. Civismo. Recuperado el 4 de julio de 2021, de <https://civismo.org/wp-content/uploads/2018/12/informeimpuesto-digital.pdf>
- Sentencia del TJUE, Banca Popolare di Cremona, C-475/03 (Gran Sala 3 de octubre de 2006). Obtenido de [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en\\_gb/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Normativa\\_tributaria\\_y\\_aduanera/Impuestos/Impuesto\\_sobre\\_el\\_valor\\_anadido\\_IVA\\_/Normativa\\_Comunitaria/Sentencias\\_del\\_TJCE/STJCE\\_de\\_3\\_de\\_octubre\\_de\\_2006\\_Gran\\_Sala\\_](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Impuestos/Impuesto_sobre_el_valor_anadido_IVA_/Normativa_Comunitaria/Sentencias_del_TJCE/STJCE_de_3_de_octubre_de_2006_Gran_Sala_)
- Sentencia del Tribunal General, Hungría contra la Comisión Europea, T-20/17 (Sala Novena 27 de Junio de 2019). Recuperado el 20 de julio de 2021, de <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-20/17>

- Sentencia del Tribunal General, República de Polonia contra Comisión Europea, T-836/16 y T-624/17 (Sala Novena ampliada 16 de Mayo de 2019). Recuperado el 20 de Julio de 2021, de <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-836/16>
- Sigurd Noess-Schmidt, H., Thelle, M., Basalisco, B., Sorensen, P., & Modvig Lumby, B. (2018). *The Proposed EU Digital Service Tax: Effects on welfare, growth and revenues*. Copenhagen Economics. Recuperado el 4 de julio de 2021, de <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/7/457/1537162175/copenhagen-economics-study-on-the-eu-dst-proposal-13-september.pdf>
- STJUE, Tesco-Global Áruházak Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-323/18 (Gran Sala 3 de marzo de 2020). Obtenido de <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-323/18>
- STJUE, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-75/18 (Gran Sala 3 de marzo de 2020). Obtenido de <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-75/18>
- Uría Menéndez. (2021). *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Grupo de Práctica Fiscal. Uría Menéndez. Recuperado el 2 de febrero de 2021, de [https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia\\_Impuesto\\_Determinados\\_Servicios\\_Digitales.pdf?id=12120](https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120)
- Vojinovic, I. (21 de marzo de 2021). VPN Statistics for 2021 – Keeping Your Browsing Habits Private. *DataProf*. Recuperado el 4 de julio de 2021, de <https://dataprot.net/statistics/vpn-statistics/>
- Walsh, R. (20 de diciembre de 2017). Top 10 Things You Can Buy Cheaper With a VPN. *ProPrivacy*, 1. Obtenido de <https://proprivacy.com/privacy-news/10-things-can-buy-cheaper-vpn>

## ANEXO

### OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE



#### **Reflexión sobre la relación del TFG con los ODS en general y con el/los ODS más relacionados.**

El 25 de septiembre de 2015, los líderes mundiales adoptaron un conjunto de objetivos globales para erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos como parte de una nueva agenda de desarrollo sostenible. Cada objetivo tiene metas específicas que deben alcanzarse en los próximos 15 años y en este anexo del trabajo vamos a reflexionar sobre la relación que el Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales tiene con esta iniciativa.

A primera vista, es complicado establecer una relación estrecha con la mayoría de los objetivos. Con ellos, se pretenden conseguir grandes avances en temas importantes y muy diversos; la mayoría con implicaciones globales y que no incumben a un único territorio; sino que son transfronterizos. ¿Qué puede aportar a este progreso un impuesto local de un país relativamente pequeño como España?

Pues lo cierto es que mucho. Toda esta agenda nace bajo el pretexto de la cooperación internacional. Para poder conseguir impactos globales, debemos empezar cambiando nuestras propias sociedades; y de la misma forma que se abordan todas las tareas de magnitud titánica, debemos reducirlas a pequeños objetivos que sean asequibles y realizables. De este modo, paso a paso, conseguiremos alcanzar nuestro propósito inicial sin sentirnos abrumados por la complejidad a la que nos enfrentemos.

El objetivo con el que podemos encontrar una relación más directa con la LIDSD sería el décimo, reducir la desigualdad. Como un instrumento de la política tributaria, la Constitución Española, en su artículo 131 otorga la potestad al Estado de «mediante ley, [...] planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución».

En otras palabras, los intereses de la Constitución Española se alinean en este caso con los objetivos de desarrollo sostenibles; y la LIDSD es uno de los instrumentos que el pueblo español tiene a su disposición para alcanzarlo.

Quizás sea más fácil ver la relación entre ambas en su objetivo específico 10.4: «adoptar políticas, especialmente fiscales, salariales y de protección social, y lograr progresivamente una mayor igualdad».

No obstante, pese a ser la relación más obvia o directa, no es la única que podemos establecer con los objetivos. Todo sistema tributario tiene como objetivo el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con una serie de principios. A su vez, estos gastos públicos pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Principios y fines, que tal como hemos visto en el párrafo anterior pueden coincidir con los de la agenda de desarrollo sostenible.

En palabras de las propias Naciones Unidas, a través de algunos de los datos que comparten en su página web:

4 billones de personas no se beneficiaron de ninguna forma de protección social en 2016 (objetivo 1, terminar con la pobreza);

menos de la mitad de la población mundial tenía cobertura médica en 2017 (objetivo 3, buena salud y bienestar);

algunos países tienen déficits de financiación del 61 por ciento para conseguir sus objetivos de agua e higiene (objetivo 6, agua limpia e higiene);

debido a la covid-19 400 millones de trabajos se podrían haber perdido en el segundo trimestre de 2020 (objetivo 8, trabajo decente y crecimiento económico);

y el índice Gini, que mide la desigualdad económica en un país, descendió (empeoró) en 38 de 84 países (objetivo 10, reducir la desigualdad).

El gasto público es una de las herramientas más poderosas que tenemos en nuestra lucha por corregir los terribles datos que acabamos de leer; y, en consecuencia, tener un sistema tributario óptimo y robusto, capaz de financiar en su totalidad un gasto público que se realice de acuerdo con los criterios de eficiencia y economía descritos en la Constitución resulta vital en nuestro camino hacia cumplir los objetivos de desarrollo sostenible.