



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Con el apoyo de:



Generalitat de Catalunya
Departament d'Economia i Hisenda
Secretaria d'Hisenda

Premio Investigación Fiscal y Estudios
Tributarios 2021 al mejor Trabajo de
Fin de Grado en materia de Derecho
Financiero y Tributario

Presentado por:

Antonio Sanz Gago

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez

Valladolid, a 17 de junio de 2021

RESUMEN

El auge de la economía digital crea nuevas oportunidades de negocio que ocasiona la aparición de nuevas figuras impositivas, tanto directas como indirectas, encaminadas a gravar los servicios digitales prestados o los beneficios obtenidos por las multinacionales. En este trabajo se analizará la medida de naturaleza indirecta más extendida: el Impuesto sobre Servicios Digitales, en el contexto internacional, europeo (UE) y español. Igualmente, en un análisis de Derecho comparado, se verán las medidas propuestas por los países de nuestro entorno. Y, finalmente, se estudiarán los principales problemas que se le aducen, incluyendo la crítica sobre su verdadera naturaleza (un impuesto directo). Todo ello, con el objetivo de explicar este impuesto de reciente creación, buscando cuál debería ser la solución más adecuada para que, de ahora en adelante, consiga asegurarse una tributación justa de la economía digital.

PALABRAS CLAVE: Tributación de la economía digital – Plan de Acción contra BEPS (OCDE) – Imposición indirecta – Impuesto sobre Servicios Digitales.

Nomenclatura internacional de la UNESCO: 5605.06 – DERECHO FISCAL

ABSTRACT

The growth of digital economy creates new business opportunities that cause the emergence of new tax figures, both direct and indirect, aimed at taxing digital services provided or profits made by multinationals. This paper analyses the most widespread indirect measure: the Digital Services Tax, in the international, European (EU) and Spanish context. Likewise, a Comparative Law analysis is made, examining which measures are proposed by our neighbouring countries. Finally, an assortment of issues that this action produces is studied, including criticism about its true nature (a direct tax). A paper, intended to explain this recently created tax, seeking what should be the most suitable solution, so that a fair taxation of digital economy shall henceforth be ensured.

KEYWORDS: Digital economy Taxation – Action Plan against BEPS (OECD) – Indirect Taxation – Digital Services Tax.

UNESCO nomenclature: 5605.06 – FISCAL LAW

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
<u>1. INTRODUCCIÓN E HIPÓTESIS DE TRABAJO</u>	<u>6</u>
1.1. LA JUSTIFICACIÓN DE UN TRABAJO DE INVESTIGACIÓN SOBRE EL ISD	6
1.2. CUESTIONES PREVIAS	7
<u>2. DERECHO TRIBUTARIO Y NUEVAS TECNOLOGÍAS</u>	<u>8</u>
2.1. NUEVOS RETOS PARA EL DERECHO TRIBUTARIO: LA ECONOMÍA DIGITAL	8
2.2. ECONOMÍA DIGITAL Y ELUSIÓN FISCAL	10
2.3. PLAN DE ACCIÓN CONTRA BEPS DE LA OCDE, ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y MEDIDAS ANTIELUSIVAS.....	12
2.3.1. ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA: EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA Y EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	13
2.3.2. MEDIDAS ANTIELUSIVAS PARA RESTABLECER EL SOMETIMIENTO A GRAVAMEN EN: EL ESTADO DE LA FUENTE, EN EL ESTADO DE LA MATRIZ Y EN AMBOS ESTADOS.....	14
2.3.2.1. EN EL ESTADO DE LA FUENTE (ACCIONES 6 Y 7).....	14
2.3.2.2. EN EL ESTADO DE LA MATRIZ.....	15
2.3.2.3. EN EL ESTADO DE LA FUENTE Y EN EL ESTADO DE LA MATRIZ (ACCIONES 2, 4, 5 Y 8 A 10).....	15
<u>3. LAS PROPUESTAS EN TORNO A LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL ORDEN JURÍDICO INTERNACIONAL, EUROPEO (UE) Y ESPAÑOL</u>	<u>17</u>
3.1. EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE COMO PARÁMETRO DE REFERENCIA	17
3.2. LA PROPUESTA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	19
3.2.1. LA PROPUESTA DE UN IMPUESTO INDIRECTO ARMONIZADO CONFORME AL ARTÍCULO 113 TFUE: EL SURGIMIENTO DE LA PROPUESTA, SU BASE JURÍDICA Y CRÍTICA	20
3.2.2. ANÁLISIS DE LA PROPUESTA DE DIRECTIVA	23
3.2.2.1. CAPÍTULO I: OBJETO Y DEFINICIONES	23
3.2.2.2. CAPÍTULO II: LUGAR DE IMPOSICIÓN, EXIGIBILIDAD Y CÁLCULO DEL IMPUESTO.....	27
3.2.2.3. CAPÍTULO III: OBLIGACIONES	28
3.2.2.4. CAPÍTULO IV: COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA	29
3.2.2.5. CAPÍTULO V: DISPOSICIONES FINALES	29
3.2.3. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN LA ACTUALIDAD DENTRO DE LA UE.....	29
3.3. LA PROPUESTA DE ESPAÑA	30
3.3.1. CUESTIONES PREVIAS: LA JUSTIFICACIÓN DE LA LEY Y SU OPOSICIÓN.....	30
3.3.2. ANÁLISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.....	32
3.3.2.1. SU NATURALEZA: ¿VERDADERAMENTE UN IMPUESTO INDIRECTO?	32
3.3.2.2. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN ESPACIAL	34
3.3.2.3. EL HECHO IMPONIBLE Y LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN.....	36
3.3.2.4. EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES	39
3.3.2.5. EL CONTRIBUYENTE	42
3.3.2.6. EL DEVENGO, LA BASE IMPONIBLE, EL TIPO IMPOSITIVO Y LA CUOTA ÍNTEGRA	44
3.3.2.7. LAS OBLIGACIONES FORMALES.....	45
3.3.2.8. LA GESTIÓN DEL IMPUESTO, RÉGIMEN SANCIONADOR Y ORDEN JURISDICCIONAL	46
3.3.2.9. DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA Y DISPOSICIONES FINALES	47

4. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO: UNA APROXIMACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES EUROPEOS	49
4.1. PAÍSES QUE YA HAN IMPLEMENTADO EL IMPUESTO.....	49
4.1.1. HUNGRÍA (REKLÁMADÓRÓL).....	49
4.1.2. FRANCIA (TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES).....	49
4.1.3. AUSTRIA (DIGITALSTEUER).....	51
4.1.4. ITALIA (L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI)	52
4.1.5. TURQUÍA (DIJITAL HIZMET VERGISI).....	53
4.1.6. POLONIA (PODATEK OD PODMIOTÓW ŚWIADCZĄCYCH USŁUGI AUDIOWIZUALNE)	54
4.1.7. REINO UNIDO (DIGITAL SERVICES TAX).....	55
4.1.8. PORTUGAL (TAXA OS OPERADORES DE SERVIÇOS AUDIOVISUAIS).....	57
4.2. PAÍSES QUE HAN PROPUESTO LA ADOPCIÓN DEL IMPUESTO.....	57
4.2.1. BÉLGICA (TAXE PROVISOIRE PORTANT SUR LES PRODUITS GÉNÉRÉS PAR CERTAINES ACTIVITÉS DES GÉANTS DU NUMÉRIQUE).....	57
4.2.2. LA REPÚBLICA CHECA (DANI Z DIGITÁLNÍCH SLUŽEB)	58
4.3. PAÍSES CON LA INTENCIÓN DE REGULAR ESTE IMPUESTO Y AQUELLOS QUE SE Oponen	59
4.4. EN RESUMEN: LA SITUACIÓN ACTUAL EN EUROPA	60
5. ¿QUÉ PROBLEMAS PLANTEA EL ISD?: COROLARIO DE LOS PROBLEMAS YA VISTOS Y OTROS NO ADUCIDOS.....	62
5.1. ¿SE TRATA DE UN IMPUESTO INDIRECTO O DE UN IMPUESTO DIRECTO?	62
5.2. IMPOSIBILITA LA APLICACIÓN DE LOS CDI	64
5.3. CONSTITUYE UNA MEDIDA UNILATERAL ADOPTADA FUERA DE LA ACCIÓN MULTILATERAL DE LA OCDE O DE LA RESPUESTA ARMONIZADA DE LA UE	65
5.4. OTRA SERIE DE CUESTIONES LÍMITE	66
5.4.1. ¿VULNERA LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE?.....	66
5.4.2. ¿PODRÍA SER UNA AYUDA DE ESTADO ENCUBIERTA?	66
5.4.3. ¿VULNERA LOS ACUERDOS DE LIBRE COMERCIO?.....	67
5.4.4. ¿PLANTEA PROBLEMAS DE APLICACIÓN Y CONTROL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?.....	67
5.4.5. ¿TIENE UN ESCASO IMPACTO RECAUDATORIO? ¿PRODUCE UN EFECTO NEGATIVO SOBRE LA ECONOMÍA?	68
5.5. LA SOLUCIÓN ÓPTIMA DE LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL	69
6. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES	71
BIBLIOGRAFÍA.....	77
ANEXO 1: CUADRO-RESUMEN COMPARATIVO DEL ISD EN EUROPA	80

ABREVIATURAS

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting* (Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios)

BOE: Boletín Oficial del Estado

CCAA: Comunidades Autónomas

CDI: Convenio/s para evitar la Doble Imposición

CE: Constitución Española (1978)

CEEN: Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (regulado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre)

CEPV: Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (regulado por Ley 12/2002, de 23 de mayo)

CFC o SEC: *Controlled Foreign Company rules* (CFC) o, normas de Sociedades Extranjeras Controladas (SEC)

Cfr.: Compárese

ECOFIN: Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea

EEMM: Estados miembros de la Unión Europea

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (España)

ISD: Impuesto/s sobre Servicios Digitales (de la UE, y designación genérica)

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIDSD: Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

MC OCDE: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TIC: Tecnologías de la Información y de la Comunicación

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TUE: Tratado de la Unión Europea

UE: Unión Europea

Vid.: Véase

1. INTRODUCCIÓN E HIPÓTESIS DE TRABAJO

1.1. La justificación de un trabajo de investigación sobre el ISD

La hipótesis de trabajo planteada versa sobre el estudio del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Una figura tributaria novedosa, que ha sido recientemente incorporada a nuestro ordenamiento jurídico de forma unilateral por el Estado debido a la inactividad, de la UE y de la OCDE, para lograr reformas o propuestas legislativas provechosas que adecuen el sistema tributario actual a la nueva realidad que trae consigo la economía digital. En consecuencia, dada la aparición de un nuevo impuesto, se muestra necesario hacer un trabajo de investigación que dilucide los aspectos más esenciales del mismo, a través de un análisis teórico de la medida propuesta y, siempre, en conexión con el contexto global en el que nace. De esta forma, se estructura el trabajo en una serie de puntos secuencialmente lógicos que dan respuestas a los interrogantes típicos: por qué, qué y cómo.

¿Por qué es necesario adoptar un ISD? Este sería el primero de los puntos a analizar y al cual se da respuesta en el segundo de los epígrafes “Derecho tributario y nuevas tecnologías”. Toda norma parte de la realidad fáctica observable, es decir, en primer lugar, estudia el aspecto sociológico, el cual posteriormente será fragmentado en distintos supuestos de hecho a los cuales asignará determinadas consecuencias jurídicas, en nuestro caso: principalmente, el deber de contribuir ante la realización del hecho imponible. Con lo cual, primeramente, nos hemos de detener en la premisa relativa al “supuesto de hecho” que, junto con la consecuencia jurídica, conforman el silogismo que toda norma jurídica encierra.

¿Y cuál es esta realidad fáctica observable? La economía digital, es decir, la globalización económica que, como consecuencia del uso de las TIC, hace que surjan nuevas formas de negocio, nuevas formas de interconexión entre los usuarios, nuevas formas de comercio (en línea), etc. Todas estas diversas realidades (supuestos de hecho) serán englobadas bajo el concepto “prestación de servicios de digitales” que, como se verá, supone el hecho imponible de este impuesto. Un impuesto que, además, surge por necesidad. ¿Por qué se adopta? Se adopta porque las medidas tributarias actuales no se muestran idóneas para someter a gravamen a la economía digital. En definitiva, se propone desde las instancias internacionales (la OCDE) como una forma de luchar frente a las medidas de planificación fiscal agresiva de las empresas, las cuales eluden el pago de impuestos con gran facilidad como consecuencia de la dispersión, virtualidad, intangibilidad, etc. de su modelo de negocio (digital). En este sentido, se analizarán las diferentes acciones recogidas en el Plan de Acción contra BEPS de la OCDE, las cuales constatan la existencia de esta realidad elusiva.

¿Qué es el ISD y cómo se regula? Segundo punto a tener en cuenta, y en el que se centra la mayor parte del trabajo a lo largo de los epígrafes restantes. Sin apartarnos de la realidad fáctica, se estudiarán en concreto las diferentes medidas que se proponen en torno a un impuesto sobre los servicios digitales. En primer lugar, la propuesta que hace la OCDE,

la cual vendría a ser la solución ideal que se aspira a conseguir en el largo plazo, esto es: un consenso a nivel global sobre la tributación de la economía digital. No obstante, como consecuencia de las diferentes discrepancias que puedan mostrar los países miembros de la Organización, por el momento tendremos que conformarnos con soluciones a nivel regional (caso de la UE, si bien no se ha logrado ninguna hasta la fecha) y, más concretamente, con soluciones unilateralmente adoptadas por los Estados. Es precisamente aquí, en el terreno legislativo estatal, donde aparece la LIDSD que introduce el ISD en España (IDSD).

Con lo cual, todavía en mayor medida se justifica la realización de un trabajo de investigación en esta materia, ya que nos encontramos ante un impuesto creado *ex novo* que requiere un análisis profundo para ver cómo se encuadra dentro de nuestro sistema tributario; e, igualmente, ver qué problemas podría plantear de acuerdo con las tesis doctrinales actuales del Derecho tributario. Finalmente, antes de ver tales problemas, debido a que existen más países que quieren hacer valer su soberanía y, en consecuencia, pugnan por este tipo de soluciones unilaterales, conviene analizar los ISD adoptados (pendientes de aprobación o planteados) en nuestro entorno, es decir, realizar un análisis de Derecho comparado.

1.2. Cuestiones previas

Existen diversas formas (directas e indirectas) de someter a gravamen a la economía digital. Encontramos, por un lado, medidas tributarias de naturaleza indirecta como los ISD¹, los impuestos sobre la publicidad, o los impuestos audiovisuales; y, por otro lado, medidas tributarias de naturaleza directa como la propuesta de la UE sobre el establecimiento permanente virtual o el uso de gravámenes de equiparación (*equalization levy*). No obstante, siendo el título del trabajo “el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, simplemente se analizarán las medidas de naturaleza indirecta, -al menos nominalmente-, sin perjuicio de que ocasionalmente, sobre todo a raíz del problema que plantea el concepto “establecimiento permanente” en el contexto de la economía digital, se pueda hacer alusión a la tributación directa.

¹ A lo largo del trabajo, se usan dos nomenclaturas distintas: por un lado, ISD, -pese a su coincidencia con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones-, para referirse a la medida propuesta por la UE, -ya que dicha Organización usa esta nomenclatura-, así como para referirse al Impuesto genéricamente; y, por otro lado, IDSD para referirse, en concreto, al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español.

2. DERECHO TRIBUTARIO Y NUEVAS TECNOLOGÍAS

2.1. Nuevos retos para el Derecho Tributario: La economía digital

El crecimiento exponencial de la economía como consecuencia de las nuevas tecnologías supone un reto para los operadores jurídicos a la hora de concebir reformas legislativas provechosas que se acomoden a esta nueva realidad. El paso de una economía tradicional a una economía digital lleva consigo una nueva forma de hacer negocios, donde organizaciones internacionales y Estados deben ir resolviendo los nuevos retos que se presentan a diario. La economía digital no hace sino surgir de la mano de las nuevas tecnologías: los Servicios de la Sociedad de la Información (SSI), las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC) y el comercio electrónico. Campos, todos ellos, que bajo la rúbrica general de “economía digital” acaparan una gran y enriquecida literatura económica, hacendística y tributarista desde el siglo XX hasta nuestros días².

Este paso de “lo tradicional” a “lo digital”, exige igualmente el paso de un Derecho Tributario anclado en los viejos estándares de negocio, donde la presencia física en el territorio de un Estado (establecimiento permanente) suponía la sujeción a determinados impuestos, a un Derecho Tributario que tenga en cuenta una realidad más abstracta de cuyo interior brotan nuevos modelos de negocio “en la nube”³. En definitiva, lo que se pide es hacer frente al dinamismo tecnológico, económico y empresarial, cuyos avances evidencian la necesidad de superar los modelos tradicionalmente acuñados por nuestra disciplina, -los cuales no hacen sino incorporar conceptos delicuescentes que difícilmente pueden operar ante esta nueva realidad-.

Como consecuencia de ello, las empresas multinacionales comienzan a realizar estrategias agresivas de planificación fiscal que, agrupadas bajo el término BEPS: Erosión de la base imponible y traslado de beneficios [traducción del inglés], pretenden aprovecharse de las deficiencias de los sistemas tributarios de los estados con el objeto último de eludir el pago de impuestos. Una tarea relativamente sencilla, puesto que parece que desde los países de la OCDE es extremadamente fácil constituir una sociedad en un territorio de baja tributación. De esta forma, obtenemos una serie de datos que nos permiten identificar este tipo de empresas “huidizas” que ansían mejores condiciones fiscales: un paraíso fiscal próximo, un sistema tributario muy exigente en el país en el que se quiere hacer negocios, la autonomía de la voluntad en Derecho privado, la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales; y, el libre establecimiento de empresas⁴, algo que la STJUE C-106/2016, de 25 de octubre de 2017 (caso Polbud) facilita enormemente. Por ello mismo, a nadie

² SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U. pp. 33-34.

³ *Ibidem*. p. 52.

⁴ LAGO MONTERO, José María. 2015. «Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad.» *Ars Iuris Salmanticensis* III (2): 55-73. p. 57.

sorprende que desde la doctrina se aluda al resquebrajamiento del concepto “establecimiento permanente”, -si bien hay discrepantes que defienden la intangibilidad de este concepto con la aparición de internet⁵-, por no ajustarse a esta nueva realidad que plantean las TIC. Resulta necesario redefinir el concepto de establecimiento permanente en el sentido de que con él se englobe este proceso de internacionalización de los negocios virtuales, de tal forma, que se prescinda de los elementos actuales: presencia física o lugar fijo de negocios⁶.

No hay una definición unánime de economía digital. De hecho, el término “economía digital” no empieza a resultar familiar hasta 1995 cuando el empresario canadiense Don Tapscott lo da a conocer en su obra. El adjetivo “digital” serviría entonces como un modulador de la ciencia económica que explicaría cómo la nueva economía, la nueva empresa y la nueva tecnología se vinculan entre sí. En este mundo de economía digital, la competencia no proviene solo de los competidores, sino que viene de todas partes. Por ello mismo, señala doce temas que diferencian la nueva economía de la vieja. De ellos, nos interesan señalar dos: la virtualización, y en concreto *the virtual alien* que haría referencia a las personas, -en nuestro caso: empresas-, que trabajan y participan en la economía de un país y que se encuentran físicamente en otro lugar; y, la desintermediación, entendida como la supresión de barreras en el mercado⁷. Desde entonces, se han aportado diversas definiciones de qué debe entenderse por “economía digital”. La opinión de algunos autores podría resumirse en la idea de que se trata de una economía basada en la digitalización de lo tradicional (información, infraestructura y formas de comunicación)⁸, mientras que otros simplemente exponen la imposibilidad de dar una definición única; pero, eso sí, señalan que la referencia a las TIC ha de estar presente⁹. Desde mi punto de vista, la economía digital no puede definirse como “una economía basada en (...)” ya que induce al error de pensar que se trata de una parcela diferente de la economía, -que nada obsta a que tenga su campo de estudio determinado-, pero que en sí no deja de ser la Economía, es decir, asistimos a la constatación material de los avances tecnológicos que modifican en sí una determinada rama del saber. La economía digital no sería entonces más que el progreso tecnológico que modifica a la Economía en sí como consecuencia del uso de las TIC.

⁵ ELVIRA BENITO, David. 2000. «El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria.» *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (16): 350-372. p. 357.

⁶ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2016. «La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS.» *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3.ª Parte)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 131-140. pp. 133-134.

⁷ TAPSCOTT, Don. 1995. *The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence*. Nueva York: McGraw-Hill. pp. 16-29, 67 y 74.

⁸ Cfr.: ZIMMERMANN, Hans-Dieter, y Veith KÖRNER. 1999. «Emerging Industrial Structures in the Digital Economy: the Case of the Financial Industry.» *Americas Conference on Information Systems (AMCIS)*. Milwaukee (EE.UU.): AIS Electronic Library (AISeL). 115-117. Así como, LIEBOWITZ, Stan J. 2002. *Rethinking the Networked Economy: The True Forces Driving the Digital Marketplace*. Dallas (EE.UU.): Amacom. pp. 56-57.

⁹ Vid.: ÁLAMO CERRILLO, Raquel, y M.ª Gabriela LAGOS RODRÍGUEZ. 2014. «La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal.» *Revista Técnica Tributaria* (108): 135-163. pp. 135-136.

2.2. Economía digital y elusión fiscal

Economía digital y elusión fiscal son dos conceptos que en la actualidad van de la mano, puesto que aquellas empresas multinacionales cuya actividad principal versa sobre materias de economía digital, presentan una escasa tributación efectiva, es decir, eluden el pago de impuestos.

Conviene diferenciar en primer lugar dos términos similares que, sin embargo, tienen una transcendencia jurídica completamente distinta: evasión fiscal y elusión fiscal. Cuando hablamos de evasión fiscal, nos estamos refiriendo a conductas antijurídicas que pretenden sustraer del control de la Administración la realización del hecho imponible, es decir, infringen la ley y pueden verse sujetas a procedimientos de regularización fiscal, sanciones administrativas o, en caso de que la cantidad defraudada llegue a grandes sumas y según qué delitos, a conductas penales. Sin embargo, cuando hablamos de elusión fiscal, nos estamos refiriendo a conductas que, sin infringir la ley, pretenden evitar o disminuir el impacto fiscal que deriva de la realización del hecho imponible. Para ello, recurren a opciones legalmente existentes como son las economías de opción, -cuestión que se comentará posteriormente-, las cuales pueden dar lugar a supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria por incurrir en fraude de ley o actuar, el obligado fiscal al pago, manifiestamente en abuso del Derecho¹⁰. Con lo cual, partiendo de la licitud de estas conductas, el uso anormal de estas economías de opción hasta el punto de que se desfigure la ratio de la norma de cobertura aplicada¹¹, -y con ello nos traslademos al terreno del abuso del Derecho-, estaremos ante lo que hoy en día viene en denominarse “estrategias agresivas, -antes abusivas-, de planificación fiscal”.

Bajo la expresión “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” se engloban una serie de conductas que suponen un fraude a la ley tributaria, es decir, -y respecto a lo que nos ocupa-, aquellas conductas que desarrollan las empresas multinacionales de la economía digital que tratan de eludir el pago de impuestos. Según LUCAS DURÁN¹², la inclusión del artículo 206 *bis* en la LGT en el año 2015 pretende ser un mecanismo más para hacer frente a la elusión fiscal, lo cual posibilita esta lucha en relación, entre otros supuestos, con lo que concierne a esquemas de planificación fiscal agresiva de nuevo cuño. Algo que, sumado a un hipotético procedimiento, -no solo en España-, que implicara exigir a los contribuyentes la puesta en conocimiento de la Administración de sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (operaciones potencialmente elusivas), -lo cual no deja de ser la Acción 12 del Plan

¹⁰ NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español*. Valencia: Tirant lo Blanch. pp. 41-42.

¹¹ MARTÍN LÓPEZ, Jorge. 2015. «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias.» *Quincena fiscal* (Aranzadi) (8): 41-91.

¹² *Vid.*: LUCAS DURÁN, Manuel. 2016. «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal.» *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 115-126. p. 125.

de Acción contra BEPS de la OCDE¹³-, potenciaría la efectividad del artículo 206 *bis* de la LGT y permitiría poner fin a estas operaciones elusorias.

No obstante, no debemos olvidar que nos estamos moviendo en el campo de la elusión fiscal, es decir, hablamos de conductas que no infringen la ley y que responden a estrategias empresariales orientadas a minorar el impacto fiscal ocasionado por su actividad. Por ello mismo, algunos autores como CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA¹⁴ tildan de *pseudocategoría* esta noción de “planificación fiscal agresiva” ideada por la OCDE; pues, en definitiva, no haría sino suponer un intento de limitar el margen de planificación fiscal legítima de los contribuyentes, induciéndolos al abandono de estos esquemas que, aún siendo lícitos, provocan efectos que en modo alguno interesan al Estado.

En consecuencia, observamos diferentes posturas doctrinales: por un lado, estarían aquellos autores que defienden una visión fiscalizadora y limitadora de estas estrategias de planificación fiscal por cuanto implican una elusión fiscal que deviene, -paradójicamente, de acuerdo con la disyunción entre evasión y elusión fiscal-, antijurídica al entroncar con conductas que implican fraude de ley o abuso del Derecho. Y, por otro lado, nos encontraríamos con otros autores que no olvidan que el carácter elusivo no implica vulnerar la ley y, por lo tanto, estarían en contra de limitar este margen de planificación fiscal que, bien por la existencia de economías de opción o bien por existir lagunas legales, permiten al contribuyente minorar el impacto fiscal en sus actividades.

Pese a estos diferentes puntos de vista, -que en sí suponen defender una u otra postura del conflicto-, lo que está claro, pues no deja de ser un hecho, es el carácter potencialmente elusivo de la economía digital¹⁵. Podremos estar a favor de esta planificación fiscal agresiva o podremos intentar limitarla poniendo fin a estas operaciones, pero no cabe discusión alguna respecto a esta realidad elusiva de la economía digital. Por ello mismo, comienza a surgir la imperiosa necesidad de adoptar medidas para hacer frente a las nuevas realidades que plantea la economía digital y que implica: adaptar las categorías jurídico-tributarias actuales, crear unas nuevas que se adecúen mejor a estas necesidades (ya se ha visto el problema que plantea el establecimiento permanente respecto a la deslocalización de actividades) y que, en último término, respondan a, -graven si así se quiere-, esta movilización de activos intangibles (datos personales, direcciones de correo electrónico, números de teléfono, etc.) que se produce en los negocios digitales.

¹³ OCDE. 2013. «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.» *oecd-ilibrary.org*. OECD Publishing. doi.org/10.1787/9789264202719-en. p. 24.

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, y Alberto QUINTAS SEARA. 2016. «Una aproximación al concepto de "Planificación Fiscal Agresiva": utilizado en los trabajos de la OCDE (primera parte).» *Análisis Tributario* (337): 14-24. pp. 18 y 22.

¹⁵ Término usado por: NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *Op. cit.* p. 45.

2.3. Plan de acción contra BEPS de la OCDE, estrategias de planificación fiscal agresiva y medidas antielusivas

La globalización es claramente un efecto positivo a grandes rasgos, pero igualmente se muestra idónea para generar un efecto minorador de la carga tributaria de las empresas como consecuencia del surgimiento de los fenómenos y oportunidades antedichas. Todo esto, auspició la llegada de propuestas de solución muy entusiastas como el Plan de Acción contra BEPS de la OCDE en julio de 2013, el cual fue respaldado por el G-20 en su Cumbre de San Petersburgo celebrada dos meses más tarde. Una propuesta, -como decía-, muy entusiasta¹⁶ y que no se haya exenta de crítica. Argumentándose que el Plan de Acción no ahonda en los problemas clave que suscitan el conflicto¹⁷: el criterio de residencia y, mayormente, la inadecuación del concepto establecimiento permanente ante negocios deslocalizados; y, en consecuencia, el Plan de Acción simplemente realizaría cambios tangenciales para mitigar el efecto de determinadas prácticas de planificación fiscal agresiva.

En mi opinión, lo que la autora, -y seguramente mucha otra parte de la doctrina-, ve como algo negativo, esto es: que el Plan de Acción esté redactado en términos tan generales que no conduzca a la adopción de medidas concretas o solventar los problemas que las instituciones jurídico-tributarias tradicionales plantean, yo lo veo, *prima facie*, como algo necesario. Debemos recordar que nos estamos moviendo en el campo de una organización internacional (el G-20) que reúne entre sus miembros a países tan dispares políticamente hablando como Rusia o los EE. UU, o países con modelos económicos opuestos. Con lo cual, es necesario que una organización con semejante diversidad aborde ciertos temas especialmente delicados de forma general, más aún, si nos encontramos con uno de los primeros avances que se hace a nivel global del fenómeno de la digitalización de la Economía. Además, no debemos olvidar la naturaleza del instrumento jurídico. Nos encontramos ante un Plan de Acción, es decir, un texto en el que simplemente se recogen las bases de una reforma necesitada de consenso y diálogo, -es algo global y por tanto afecta a todos por igual-, cuyos resultados son verificables a futuro por el hecho de que las normas que pretenden darles solución también lo son. En definitiva, la generalidad de estos instrumentos emanados de organizaciones internacionales muchas veces se hace necesaria. Una generalidad de la que discrepo, puesto que el Plan de Acción BEPS aborda problemas reales, obvios, pero reales. Podría simplemente haber puesto de manifiesto la inadecuación del Derecho fiscal actual respecto a este avance de la Economía, pero señala el problema que presenta la institución

¹⁶ De hecho, el Informe Final de la Acción 1 admite que el problema abordado era más grave que el inicialmente previsto. *Vid.*: OCDE. 2015. «Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015: Resúmenes.» *oecd.org*. OECD Publishing. oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf. pp. 5-9.

¹⁷ *Vid.*: DUARDO SÁNCHEZ, Aliuska. 2017. «Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional: la residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS.» *Quincena fiscal* (12): 45-82. Y, del mismo modo, recogiendo lo manifestado en los Informes Finales BEPS de la OCDE, *vid.*: SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* pp. 40-42.

del establecimiento permanente y que en informes posteriores concreta, como se verá. Algo, que puede servir a los Estados como camino para lograr las reformas legislativas requeridas.

¿Quiere esto decir que las medidas recogidas en el Plan de Acción contra BEPS son suficientes? Lógicamente no. Una cosa es que el plan sea suficiente por hacerse necesaria su redacción en términos generales, -si así se quiere ver-, y otra cosa es que las medidas en él contenidas sean suficientes. Pero la realidad es bien distinta, -más aún desde 2013-, ya que el creciente uso de estrategias de planificación fiscal agresiva cada vez más complejas, requiere la adopción de medidas antielusivas más precisas.

2.3.1. Estrategias de planificación fiscal agresiva: en la imposición directa y en la imposición indirecta

Encontramos un elenco bastante variado de formas en las que los negocios digitales pueden minimizar su carga tributaria.

Considerando en primer lugar aquellas estrategias en el ámbito de la imposición directa, podemos citar *ad exemplum* las siguientes: si el negocio digital está caracterizado por su deslocalización, bastará con evitar la constatación de una presencia fiscalmente imponible. Con lo cual, de acuerdo con los artículos 5 y 7 MC OCDE, se da la imposibilidad de que los beneficios empresariales de una empresa no residente tributen en un país donde esta no posee un establecimiento permanente. No obstante, si el negocio ha de tener cierta presencia física, bastará con que los rendimientos que una oficina, establecimiento permanente, etc. tenga en un territorio cuyos impuestos pretenden eludirse, se minimicen asignándolos a otro de estos entes situados en un territorio de escasa o nula tributación; o, también, puede incrementarse el importe de los gastos fiscalmente deducibles efectuados por tal ente¹⁸ o recurrir a mecanismos híbridos asimétricos, los cuales aprovechan las diferencias en el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con arreglo a las legislaciones de dos o más jurisdicciones tributarias para provocar un efecto de doble deducción¹⁹. Igualmente, pueden evitar los mecanismos de retención e ingreso a cuenta aquellas empresas no residentes, por las rentas que se originen en el estado de la fuente, cuando exista un convenio entre las jurisdicciones del ordenante y del beneficiario que la permita beneficiarse de ciertas disminuciones o exenciones de la retención en la fuente por estos pagos satisfechos en un territorio de baja tributación en concepto de intereses²⁰.

¹⁸ NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *Op. cit.* pp. 53-56.

¹⁹ CONSEJO DE LA UE. 2016. «Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. [data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj). (versión consolidada actual de 1 de enero de 2020). *Vid.*: Considerando n.º 13 y arts. 2.9 y 9. Esta Directiva ha sido traspuesta por el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo (BOE de 10 de marzo).

²⁰ OCDE. 2014. «Proyecto OCDE/G20 BEPS: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital: Acción 1 Objetivo del 2014 (Versión preliminar).» *oecd.org*. OECD Publishing. oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf. pp. 113-118.

Por otro lado, en lo que respecta a la imposición indirecta, existen estrategias tales como prestar estos servicios digitales entre filiales estando una o algunas de ellas exentas de IVA, algo que ocurre con mucha mayor facilidad en aquellos supuestos donde la prestación del servicio o entrega del bien se localiza en destino. Del mismo modo que también se produce una erosión de la base imponible y un traslado de beneficios cuando, entre establecimientos permanentes ligados a una misma empresa matriz, se produce la adquisición por uno de ellos de un bien o servicio y sus actividades se encuentran sujetas a gravamen y, por tanto, existe la posibilidad de que se deduzca el IVA soportado; pero, posteriormente, traslada dicho bien o servicio a otro de los establecimientos permanentes de la filial que desarrolla actividades exentas de IVA. Con lo cual, se está permitiendo que este último adquiera una cuota de este activo, en función del reparto interno de cotes, sin pagar el IVA correspondiente que no habría podido deducirse de haberlo adquirido directamente²¹.

2.3.2. Medidas antielusivas para restablecer el sometimiento a gravamen en: el Estado de la fuente, en el Estado de la matriz y en ambos Estados.

Evidentemente, si queremos poner coto a estas estrategias de planificación fiscal agresiva, deberemos adoptar diferentes medidas cuyo objetivo es hacer frente a este fenómeno de “rentas apátridas”.

2.3.2.1. En el Estado de la fuente (Acciones 6 y 7)

Nos encontramos con dos medidas concretas. Por un lado, impedir la utilización abusiva de los CDI (Acción 6), lo cual supondría acabar con este fenómeno del Derecho Internacional Privado del *forum shopping* que, trasladado al campo tributario, supondría un *treaty shopping*, es decir, la posibilidad de que las empresas realicen una investigación previa de los CDI para establecerse en un determinado país a la luz de tales instrumentos legales donde no desarrollarán una actividad comercial, simplemente se beneficiarán de su Derecho. O, igualmente, alegar que son residentes en dos países firmantes de un CDI para eludir el pago de impuestos²².

Del mismo modo, también hay que hacer frente a la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (Acción 7), es decir, impedir que las empresas entren por debajo del umbral que, de acuerdo con el MC OCDE, evitaría que el Estado de la fuente pudiera someter las rentas a gravamen²³. Por ello mismo, se hace necesario evaluar una posible modificación de la definición de establecimiento permanente en aras a lograr estos fines; o, incluir una norma “antifragmentación” de actividades como propone la Acción 7 para modificar la dicción del artículo 5 MC OCDE con el fin de añadir un nuevo apartado 4.1. Esto supondría poder inaplicar las excepciones de tal estatus cuando las actividades

²¹ NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *Op. cit.* pp. 56-57. Así como, *vid.: Ibidem.* pp. 118-120.

²² OCDE. 2014. *Op. cit.* p. 124.

²³ *Ibidem.* pp. 124-125.

desarrolladas dentro del territorio de un Estado constituyan funciones complementarias propias de un negocio cohesionado²⁴.

Y, todo esto, precisamente porque existen muy diversas formas de lograr esta exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Existe la posibilidad de que las empresas extranjeras celebren contratos de comisión para desarrollar su actividad en un determinado país. Con lo cual, se está produciendo un traslado de beneficios desde el país donde se entienden realizadas las ventas al país de la empresa extranjera, dando lugar a que la empresa no residente no puede ser gravada en el país de la fuente (las ventas se realizan directamente por la empresa no residente sin mediación de establecimiento permanente) y, a mayores, el comisionista tampoco puede ser sometido a gravamen por los productos comercializados (no es el propietario), sino solo por la comisión que recibe²⁵.

2.3.2.2. *En el Estado de la matriz*

Tales medidas se resumirían en hacer cumplir las normas CFC o SEC para asegurar que la empresa matriz se someta a gravamen allí donde efectivamente se encuentra, lo cual supone adoptar reglas anti-inversión y adecuar las disposiciones en materia de doble imposición. De esta forma, se logra gravar a la empresa en su Estado de residencia evitando el traslado de beneficios, del mismo modo que también se protege la base imponible de los Estados de la fuente²⁶.

2.3.2.3. *En el Estado de la fuente y en el Estado de la matriz (Acciones 2, 4, 5 y 8 a 10)*

En primer lugar, medidas como la contenida en la Acción 2 (neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos) que buscaría acabar con el uso elusivo que pueda hacerse de los CDI. En este caso, a través del diferimiento a largo plazo del pago de tributos, así como la no imposición como consecuencia de aplicar dos veces un mismo CDI bilateral en sendos países firmantes. También, ante situaciones en las que la empresa pretenda beneficiarse doblemente de deducciones fiscales (mediante el uso de mecanismos híbridos asimétricos), o bien beneficiarse de esta deducción en una única jurisdicción sin presentar la declaración de rentas correspondiente en la otra²⁷.

Igualmente, también se da el caso de aquellas empresas filiales constituidas en un territorio de baja tributación con el único objetivo de que sirvan como una forma de capitalizar a la matriz u a otras filiales. Bien, adquiriendo activos intangibles cuyo coste no puede, -o no quiere-, ser asumido por la empresa matriz, -puesto que si lo adquiere

²⁴ OCDE. 2016. «Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7: Informe final 2015.» *oecd.org*. OECD Publishing. doi.org/10.1787/9789264257757-es. p. 36.

²⁵ NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *Op. cit.* pp. 61-63. Igualmente, respecto al contrato de comisión como forma de exclusión del estatus de establecimiento permanente, *vid.*: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. 2012. «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas.» *Crónica tributaria*. (145): 39-58.

²⁶ OCDE. 2014. *Op. cit.* pp. 132-133.

²⁷ *Ibidem*. p. 126.

directamente sería sometida a gravamen-, pero aquella le concede una licencia a esta para que lo use. Del mismo modo que puede prestar grandes sumas de dinero a estas otras empresas sometidas a gravamen y, posteriormente, beneficiarse de las deducciones de los intereses de los préstamos. En definitiva, nos encontramos con una fuerte erosión de la base imponible y un traslado de beneficios encubierto a través de los préstamos que hace la filial a la empresa matriz, cuyos intereses además puede deducirse, siendo aquella la que verdaderamente genera beneficios al grupo. Este sería el caso contra el que luchan las Acciones 4 y 9. Algo, que también entra en conexión con la cuestión relativa a cuánta deducción fiscal se le ha de aplicar a estos activos intangibles, ya que existen casos en los que, bien por declarar exentas las rentas procedentes de estos bienes incorporeales, bien por aplicar deducciones que oscilan entre un 50% y un 80%, generan una práctica fiscal perjudicial (objetivo contra el que lucha la Acción 5). En consecuencia, habrá que precisar qué actividades sustanciales son merecedoras de tales regímenes preferenciales²⁸.

Finalmente, las Acciones 8 a 10 (cuyo objetivo es garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor), buscan equilibrar el reparto de riesgo y beneficio que se hace dentro del grupo empresarial. De tal forma, que no nos encontramos con la paradoja de que aquellas empresas que más riesgo soportan y más beneficio aportan no realizan actividades susceptibles de generar impuestos en territorios de alta tributación. Siendo esto una de las consecuencias que genera el traslado de activos intangibles o derechos sobre los mismos (como en el caso de la concesión de licencias sobre los mismos) como cauce para trasladar ingresos (beneficios), que bien puede solucionarse mediante la recalificación de las rentas derivadas de distintas operaciones u obviando la forma en que dicha transacción se ha hecho por el contribuyente²⁹. Precisamente, la titularidad jurídica de estos productos o servicios, -intangibles en nuestro caso-, que se intercambian entre las distintas divisiones de una organización (precios de transferencia), no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad o parte de los beneficios de la explotación, sino que será la entidad del grupo que más activos aporte y mayores riesgos soporte, la que tendrá derecho al reparto de los beneficios correspondientes³⁰.

²⁸ *Ibidem*. pp. 125-128.

²⁹ *Ibidem*. pp. 128-132.

³⁰ *Vid.*, hablando sobre las Directrices de Precios de Transferencia: GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. 2019. «El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google”.» *Quincena Fiscal* (11): 47-68. p. 11 de 15 de la versión descargable.

3. LAS PROPUESTAS EN TORNO A LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL ORDEN JURÍDICO INTERNACIONAL, EUROPEO (UE) Y ESPAÑOL

A raíz del Plan de Acción contra BEPS de la OCDE de 2013, comienza a hacerse necesario adoptar una serie de medidas para hacer frente a la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales que basan sus modelos de negocio en la economía digital y que, por tanto, pueden aprovecharse con mayor facilidad de la falta de coordinación entre los sistemas fiscales de los distintos países. Todo ello surge en el seno de un debate bastante problemático en el que se ha pasado de contemplar la cuestión de las BEPS como un problema de falta de pago de impuestos y la necesidad de conseguir una tributación justa por parte de las empresas digitales, a un debate en torno al reparto de la potestad tributaria entre países³¹. Por ello mismo, los Estados comienzan a adoptar medidas unilaterales de diverso tipo (siguiendo la línea que recomienda la OCDE o siguiendo líneas independientes) que permitan dar solución al problema en el corto plazo y, en consecuencia, nos encontramos con medidas de carácter transitorio a la espera de una solución definitiva. Precisamente, una de estas soluciones que se adoptan unilateralmente por los Estados en defensa de sus ordenamientos internos, es la que persigue la creación de un nuevo impuesto sobre servicios digitales, el cual estaría enmarcado dentro de la imposición indirecta³².

3.1. El Modelo de Convenio de la OCDE como parámetro de referencia

Partimos, por tanto, de que el ISD es un impuesto de naturaleza indirecta, -o al menos ponemos ahora el enfoque en las propuestas que así lo contemplan-. Esta distinción clásica entre impuestos directos e impuestos indirectos, según SAINZ DE BUJANDA, es una clasificación fundamentalmente positiva, es decir, realizada por el propio ordenamiento jurídico a la vista de los principios o criterios que rigen su sistema impositivo³³. Una clasificación que de hecho cobra una importancia vital en el campo que nos ocupa, puesto que son precisamente aquellos impuestos que obedecen a la clasificación opuesta (directa): renta y patrimonio, los que protagonizan principalmente los CDI y el MC OCDE. Con lo cual, encuadrar el impuesto dentro del marco de la imposición indirecta, excluiría

³¹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. «El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada.» En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 107-130. Pamplona: Thomson Reuters. pp. 108-109.

³² RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. 2020. «Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales: Sugerencias de la OCDE, propuestas de la UE y soluciones adoptadas en algunos Estados.» En *Tributación de la economía digital*, de Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Luis María ROMERO FLOR (dir.), 17-40. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos. p. 19.

³³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. 1987. *Lecciones de derecho financiero (6ª Edición)*. Editado por Universidad Complutense de Madrid. Madrid. p. 158.

completamente la aplicación de los CDI³⁴ así como el deber de adecuarse, en caso de querer gravar la renta obtenida, al MC OCDE. Una práctica que, en definitiva, persigue extender de forma unilateral la potestad tributaria del Estado. Además, -y sin pretender adelantar cuestiones en torno a la problemática del ISD-, siguiendo uno de los criterios históricos de distinción entre impuestos directos e indirectos, el cual tiene su origen en las tesis del economista clásico STUART MILL³⁵, y que defiende una distinción en base a la forma de exacción del impuesto. Nos encontramos con que estamos ante una exacción directa del impuesto cuando la Ley exige el pago del impuesto a aquella persona que quiere someter a gravamen; y, al contrario, cuando la obligación tributaria principal sujeta a una persona distinta de aquella que manifieste la capacidad económica y realice el hecho imponible del impuesto y que, por tanto, a través de mecanismos de repercusión sea la obligada al pago del impuesto, estaremos ante una forma de exacción indirecta³⁶. Si bien todavía no se ha analizado en concreto el ISD, resulta bastante claro a estas alturas del trabajo que el ISD no cumple este criterio. Precisamente porque este es un impuesto que, estando definido como indirecto, no puede contemplar mecanismos de repercusión (voluntarios u obligatorios) puesto que, o bien estaríamos desnaturalizando la esencia de la medida que persigue gravar exclusivamente a estas empresas de la economía digital, o bien llegaríamos al absurdo de pensar que el repercutido es la empresa multinacional y, consecuentemente, que el sujeto pasivo es aquel (el propio cliente) que adquiere a través de ella estos bienes o servicios intangibles. Lógicamente, si ya este criterio histórico de distinción presenta problemas a grandes rasgos, -de ahí su superación-, en el caso que nos ocupa del ISD aún más.

Hay que tener en cuenta que el MC OCDE tiene una vocación amplia de aplicación. Igualmente, pretende identificar qué impuestos, -como ya se ha dicho: sobre renta y patrimonio-, quedan amparados por los CDI. Y lo que resulta más importante, señala una serie de figuras que han de ser consideradas como impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio cubiertos por un Convenio, entre otros: aquellos que graven la “*totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos (...)*”. Pero, aun delimitando el ámbito de aplicación de un CDI, el MC OCDE no define qué se entiende por impuesto sobre la renta e impuesto sobre el patrimonio. Con lo cual, a la vista del artículo 3.2 MC OCDE respecto de la interpretación de aquellos términos no definidos en el Convenio, la problemática se centra en si hemos de interpretar estos términos de una forma autónoma o bien, de una forma

³⁴ En este sentido, NOCETE CORREA enfatiza la “perversión” de la medida propuesta por una evidente falta de correspondencia entre la naturaleza de las rentas sometidas a gravamen y las características del instrumento jurídico formal (impuesto indirecto), con la única finalidad de evitar la aplicación del artículo 2 MC OCDE y, con ello, evitar la aplicación de los CDI. *Vid.*: NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *Op. cit.* p. 115.

³⁵ MILL, John Stuart. 1848. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*. Londres: Publicado por John W. Parker West Strand. Libro V, Capítulo III, Sección 1ª.

³⁶ Definiendo este criterio de distinción histórico, *vid.*: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. 1987. *Ídem*. Así como, MARTÍN QUERALT, Juan (coaut.). 2019. *Curso de derecho financiero y tributario (30ª Edición)*. Madrid: Tecnos. p. 79; y, MERINO JARA, Isaac (dir.). 2020. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General (9ª Edición)*. Madrid: Tecnos. p. 174. Si bien, hay quien matiza que la evolución y complejidad del ordenamiento impositivo hizo insostenible la validez de este criterio histórico de distinción, *vid.*: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.). 2019. *Derecho financiero y tributario Parte general: lecciones de cátedra (20ª Edición)*. Valladolid: Thomson Reuters. p. 124.

centrada en parámetros del Derecho nacional; y, más aún, si debemos entender tales términos de manera extensa o de manera restrictiva, en función de lo establecido en el primer párrafo de los Comentarios al artículo 2 MC OCDE, esto es: “*extender lo más posible su ámbito de aplicación mediante la inclusión en él, (...) de los impuestos aplicados por sus subdivisiones políticas o entidades locales, evitar la necesidad de firmar un nuevo convenio cada vez que se modifique la legislación interna de los Estados contratantes, (...)*”³⁷. Pero, hacer una interpretación excesivamente amplia choca con las pretensiones de ciertos Estados contratantes que no quieren ver reducido su poder tributario³⁸. En consecuencia, solo nos es posible analizar esta problemática a la vista de las medidas adoptadas unilateralmente por cada Estado y que, de hecho, van encaminadas a hacer valer la potestad tributaria del Estado de destino, prescindiendo de que las rentas estén siendo gravadas (o no) en el Estado de residencia de su perceptor.

3.2. La propuesta de la Unión Europea

El primer paso dentro de la UE se da con una Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo de 2017 por la que se insta a los Estados y a las propias instituciones de la UE a adoptar una serie de medidas que graven de forma justa la economía digital, lo que en último término supondría encontrar soluciones que permitan someter a tributación los beneficios empresariales de las multinacionales que se encuadran dentro de este contexto de la economía digital. Un contexto cada vez más significativo y en el que se ha pasado de una sola empresa digital entre las veinte primeras del mundo en 2006, y con una representación de un 7% de la capitalización bursátil, a nueve empresas digitales entre las veinte primeras del mundo en 2017, que en conjunto representan a un 54% de la capitalización bursátil³⁹. Por ello mismo, ante la falta de consenso internacional al respecto, comienzan a surgir propuestas alternativas a la que ha sido la ruta tradicional en política fiscal de la UE (la imposición directa, por la preponderancia que esta tiene frente a estos nuevos retos fiscales debido al papel que desempeña el IS), para que todas las multinacionales contribuyan en todas y cada una de las jurisdicciones donde obtengan beneficios. De este modo, surge la propuesta de un impuesto compensatorio sobre el volumen de negocios de las sociedades digitales, también llamado Impuesto sobre los Servicios Digitales (en el ámbito de la UE) o IDSD (en el ámbito español), que grave a empresas que tengan alguno de estos nuevos modelos de negocio: en primer lugar, el modelo de minoristas en línea, en el que una empresa intermediaria conecta a compradores y vendedores a cambio de una comisión por

³⁷ OCDE. 2010. «Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada).» *global.co*. OECD Publishing y en su versión española: Instituto de Estudios Fiscales. global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf. p. 78.

³⁸ MACARRO OSUNA, José Manuel. 2020. «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE.» *Quincena Fiscal* (6): 1-56 (versión PDF). pp. 6-16.

³⁹ COMISIÓN EUROPEA. 2017. «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 21 de septiembre de 2017: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital COM (2017) 547 final.» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:52017DC0547.

transacción (*Amazon o Etsy*); en segundo lugar, el modelo de medios sociales, en el que los propietarios de las redes obtienen ingresos a través de los espacios publicitarios que ofrecen a anunciantes en sus plataformas (*Facebook*); en tercer lugar, el modelo de suscripción, al que pertenecen plataformas que cargan cuotas de suscripción a sus clientes a cambio de un contenido multimedia ilimitado (*Netflix o Spotify*); y, en cuarto lugar, el modelo de plataforma colaborativa, que utiliza mecanismos de reputación para apoyar el consumo y permitir compartir el “acceso” a los activos que se ofertan a cambio de una comisión (*Airbnb, JustEat o Cabify*)⁴⁰.

3.2.1. La Propuesta de un impuesto indirecto armonizado conforme al artículo 113 TFUE: El surgimiento de la Propuesta, su base jurídica y crítica

Aparece así la Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales COM (2018) 148. Una Propuesta de Directiva altamente criticada puesto que, -y siguiendo a NOCETE CORREA⁴¹-, aun existiendo pronunciamientos previos del Grupo de Expertos de la Comisión Europea en sus Informes sobre la Fiscalidad de la Economía Digital en los que se afirma que los sistemas fiscales deben estar inspirados por los principios de simplicidad y neutralidad⁴², y que las multinacionales tecnológicas deben tributar por las rentas obtenidas por los servicios digitales prestados que, de otra forma, no quedarían sujetas a gravamen, renuncia a esta última finalidad antielusiva al definir indiscriminadamente su ámbito objetivo de aplicación y no hacer mención alguna a la falta de sometimiento a gravamen de las rentas obtenidas por las multinacionales en ningún otro Estado. Simplemente se limita a extender de forma unilateral la potestad tributaria del Estado de destino sobre tales rentas con independencia de su sometimiento a gravamen o no en el Estado de residencia de la multinacional. Con lo cual, la problemática está servida puesto que, -entre otros extremos-, si el ámbito objetivo de aplicación es tan sumamente extenso hasta el punto de que se obligue a las empresas a tributar por todos los ingresos brutos derivados de las actividades digitales descritas⁴³, ¿el impuesto propuesto es directo (por la pretensión de gravar todo un conjunto de renta) o indirecto? Algo fundamental a la hora de

⁴⁰ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* pp. 116-120.

⁴¹ *Vid.*: NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *Op. cit.* pp. 109-111.

⁴² COMISIÓN EUROPEA. 2014. «Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, de 28 de mayo de 2014.» *ec.europa.eu*. ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf. p. 26.

⁴³ *Cfr.* arts. 3, 4 y 6 de: CONSEJO DE LA UNIÓN 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, de 21 de marzo de 2018 COM (2018) 148 final 2018/0073(CNS).» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148.

ver la operatividad de los CDI⁴⁴; y, por otro lado, especial relevancia cobra en el caso de España ya que, como luego se verá, el IDSD se basa en esta Propuesta de Directiva fallida.

El impuesto propuesto encuentra su base jurídica en el artículo 113 TFUE, cuyo objetivo es lograr la armonización de la imposición indirecta dentro del territorio de la Unión cuando tal “*armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia*”. Un impuesto que constituye la más clara manifestación del fenómeno de “ilusión” fiscal digital, puesto que lo único que se persigue es dar respuesta a esta necesidad inmediata de establecer medidas en el contexto de la economía digital con el fin de aumentar la potestad tributaria de los Estados de destino de los bienes y servicios digitales, ya que no solo estaría conculcando principios generales de la fiscalidad internacional, sino que tal vulneración se hace mediante el recurso a figuras tributarias atípicas⁴⁵. Si lo que se persigue es gravar la práctica totalidad de ingresos brutos procedentes del desarrollo de servicios digitales, ¿qué sentido tiene configurar el impuesto como indirecto si en realidad grava la obtención de renta? ¿Acaso es un burdo intento de sortear los CDI, en cuyo caso, podría llegar a vulnerar el principio de capacidad económica? Todas estas cuestiones, en cuyo trasfondo late la idea de una desnaturalización evidente de la finalidad del IS, serán tratadas en el epígrafe dedicado a la [problemática del ISD](#).

Por el momento, dejando a un lado estas preguntas que pueden formularse en abstracto de todos los proyectos de ISD en el sentido que vengo comentando, sí que interesa destacar la problemática que acontece en torno a la adecuación del impuesto propuesto cuando este ha sido formulado dentro de un ordenamiento jurídico concreto. De hecho, en el caso que nos ocupa dentro del estudio del Derecho de la UE, los Servicios del Consejo de la UE ya analizaron en su día si el fundamento jurídico clave para adoptar este nuevo impuesto indirecto (el ya comentado artículo 113 TFUE) era verdaderamente correcto, o si por el contrario debería ser visto como un impuesto directo y basar la razón de ser de la armonización en el artículo 115 TFUE. Para este organismo, el ISD debería ser considerado un impuesto indirecto (que siga el criterio de armonización del artículo 113 TFUE) y encuadrarse dentro de la figura “otros impuestos indirectos”, ya que no encaja en las otras dos categorías contempladas en el Tratado: impuesto sobre el volumen de negocios e impuesto especial⁴⁶. No obstante, la interpretación de esta categoría debe hacerse a la luz del Derecho de la UE y que, en caso de interpretarse por los Derechos nacionales, aun no siendo interpretaciones vinculantes, en ellas deberían aunarse las características generales comunes de los ordenamientos jurídicos de los EEMM⁴⁷. Sin embargo, este planteamiento dista

⁴⁴ En colaboración con el Parlamento Europeo, *vid.*: KARABOYTCHEVA, Miroslava Kostova. 2020. «Taxation of the digital economy: Latest developments.» *europarl.europa.eu*. [europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_ATA\(2020\)659414](https://europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_ATA(2020)659414).

⁴⁵ NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *Op. cit.* pp. 112-113.

⁴⁶ SERVICIOS DEL CONSEJO DE LA UE. 2018. «Document Impact Assessment: Accompanying the document Proposal for a Council Directive (...) ST 7420 2018 ADD 1 - 2018/0073 (CNS).» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TEXT/?uri=consil%3AST_7420_2018_ADD_1. p. 20.

⁴⁷ MACARRO OSUNA, José Manuel. 2020. *Op. cit.* p. 9.

bastante de diversos dictámenes motivados recibidos de los Parlamentos de los EEMM en virtud de su facultad de velar por el respeto del principio de subsidiariedad que ha de guiar, junto con el de proporcionalidad, la actuación de la UE (artículo 5.3 párrafo 2º TFUE)⁴⁸.

En este sentido, la *Tweede Kamer der Staten-Generaal* (Cámara de Representantes de los Estados Generales de los Países Bajos) no se halla conforme con la propuesta. Es más, aun siendo consciente de la importancia de gravar la economía digital, cree que los impuestos son un asunto que compete principalmente a los EEMM y que estos pueden poner en marcha las reformas pertinentes sin necesidad de armonización o interferencia de la UE. Del mismo modo, considera que el criterio de armonización seguido a través del cauce del artículo 113 TFUE es erróneo; siendo el artículo 115 TFUE el correcto, puesto que el impuesto persigue gravar un beneficio y, por tanto, la Propuesta no contiene *de facto* un impuesto indirecto⁴⁹.

Igualmente, la Cámara de Representantes de Malta tampoco está de acuerdo puesto que, a su juicio, la Propuesta infringe el principio de subsidiariedad por diferentes razones. Por un lado, porque el objetivo que persigue la Propuesta puede lograrse en mayor medida a través de soluciones a largo plazo coordinadas a nivel internacional. Y, por otro lado, cuestiona la base legal de las Propuestas⁵⁰, ya que se da un tratamiento diferenciado entre los EEMM y terceros países, y los propios EEMM, al tener diferentes redes de CDI con terceros países. Igualmente, indirectamente aconseja que las Propuestas debieran seguir, al tratar conceptos tributarios fundamentales, el MC OCDE ya que sigue siendo la fuente más autorizada en materia convencional sobre tales cuestiones⁵¹.

Por su parte, la Comisión de Asuntos Europeos del *Folketing* (Parlamento de Dinamarca)⁵² también considera violado el principio de subsidiariedad en ambas Propuestas. Y, en idéntico sentido se pronuncia el Comité Conjunto de Finanzas, Gasto Público y Reforma, y *Taoiseach* (Presidencia) del *Oireachtas* (Parlamento de Irlanda)⁵³, señalando que

⁴⁸ El ejercicio de las competencias de la UE se basa en los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. De acuerdo con el primero de ellos, la UE solo intervendrá cuando los objetivos de la acción pretendida no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los EEMM (cfr. arts. 5.1 y 5.3 TUE).

⁴⁹ TWEDEDE KAMER DER STATEN-GENERAAL. 2018. «Onderwerp: Gemotiveerd advies (subsidiariteit) over de EU-voorstellen Richtlijn vennootschapsbelasting significante digitale aanwezigheid COM (2018) 147, en Richtlijn gemeenschappelijk systeem voor belasting digitale diensten COM (2018) 148.» [tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?pid=2018Z08965&did=2018D28956](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?pid=2018Z08965&did=2018D28956).

⁵⁰ La Cámara de Representantes de Malta se refiere a “Propuestas”, en plural, porque en un momento inicial la Comisión Europea redactó una Propuesta [COM (2018) 147] basada en el artículo 115 TFUE que se inspira en el concepto de establecimiento permanente y la “presencia digital significativa”. De ahí que en estos momentos solamente se comente la que vendría a ser la Propuesta definitiva [COM (2018) 148] y orientada hacia un impuesto indirecto.

⁵¹ HOUSE OF REPRESENTATIVES OF MALTA. 2018. «Reasoned Opinion of The House of Representatives of Malta: Proposal for a Council Directive (...) COM (2018) 147 y COM (2018) 148.» [secure.ipex.eu. secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20180072/mtkam.do](https://secure.ipex.eu/secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20180072/mtkam.do).

⁵² FOLKETING. 2018. «Begrundet udtalelse om Kommissionens forslag til beskatning af den digitale økonomi.» [eu.dk. eu.dk/samling/20171/kommissionsforslag/KOM\(2018\)0147/bilag/3/1893153.pdf](https://eu.dk/samling/20171/kommissionsforslag/KOM(2018)0147/bilag/3/1893153.pdf).

⁵³ OIREACHTAS. 2018. «Report under Dáil Standing Order 114 and Seanad Standing Order 116 on COM(2018)147 and COM(2018)148.» [data.oireachtas.ie. data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/committee/dail/32/joint_committee_on_finance_public_expenditure_and_reform_and_taoiseach/euScrutiny/2018/2018-05-22_eu-scrutiny-report-reasoned-opinion-on-com-2018-147-and-148_en.pdf](https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/committee/dail/32/joint_committee_on_finance_public_expenditure_and_reform_and_taoiseach/euScrutiny/2018/2018-05-22_eu-scrutiny-report-reasoned-opinion-on-com-2018-147-and-148_en.pdf).

ambas Propuestas vulneran el principio de subsidiariedad, del mismo modo que consideran que la fiscalidad y los derechos de los EEMM a imponer, administrar y derogar impuestos es un derecho soberano consagrado en la Ley y, por lo tanto, una competencia nacional. Incluso, muestran su especial preocupación por el hecho de que la UE actúe unilateralmente presentando propuestas para gravar la economía digital, cuando los exámenes internacionales existentes, -seguramente refiriéndose a aquellos que se dan en el seno de la OCDE-, aún no se han completado. Igualmente considera que el ISD representa una amenaza potencial y significativa para la viabilidad de las PYMES y, en consecuencia, es contrario a los objetivos de la UE de creación de empleo y crecimiento económico.

No obstante, existen otros Parlamentos que se muestran conformes con la propuesta. En este sentido, la Comisión de Modernización Presupuestaria, Financiera y Administrativa de la *Assembleia da República* de Portugal⁵⁴ concluye que la iniciativa no viola el principio de subsidiariedad, precisamente porque consideran que el objetivo a alcanzar se logrará con mayor eficacia mediante la acción de la UE. En este mismo sentido, también se pronuncia la Comisión Mixta para la UE de nuestras Cortes Generales⁵⁵, señalando que la Propuesta de Directiva es conforme al principio de subsidiariedad, así como que la forma de Directiva resulta el instrumento adecuado a la vista del artículo 113 TFUE.

3.2.2. *Análisis de la Propuesta de Directiva*

La 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 pretende ser el instrumento provisional (a la espera de una decisión global) a través del cual se aspire a lograr el objetivo de garantizar una fiscalidad justa de la economía digital mediante un sistema impositivo justo y eficaz en la UE que resuelva los problemas que plantean las normas vigentes, las cuales no se adaptan al contexto actual⁵⁶.

En consecuencia, conviene que nos detengamos ahora en esta solución que se ofrece desde las altas instituciones de la Unión, y para cuyo análisis se tendrá en cuenta el orden sistemático seguido por la propia Propuesta:

3.2.2.1. *Capítulo I: Objeto y definiciones*

La Propuesta de Directiva está orientada a gravar los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales en los que los usuarios son los actores principales, ya que los ingresos imponibles se tienen en consideración cuanto mayor sea la participación de los

⁵⁴ ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA. 2018. «Parecer COM (2018) 148 Proposta de Directiva do Conselho (...)» *eur-lex.europa.eu*. eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=consil%3AST_9801_2018_INIT.

⁵⁵ CORTES GENERALES. 2018. «Informe 13/2018 de la Comisión Mixta para la Unión Europea, de 7 de mayo de 2018, sobre la aplicación del principio de subsidiariedad por la Propuesta de Directiva del Consejo (...) COM (2018) 148.» *congreso.es*. congreso.es/public_oficiales/L12/CORT/BOCG/A/BOCG-12-CG-A-204.PDF#page=12. p. 12-15.

⁵⁶ CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. 2018. *Op. cit.* pp. 1-15 (exposición de motivos).

usuarios en la creación del valor⁵⁷. En este sentido, tienen la consideración de ingresos imponibles: aquellos ingresos (en concreto, los ingresos brutos totales una vez deducido el IVA y otros gravámenes similares, vid. artículo 3.2) que sean obtenidos por una entidad, entendiéndose por tal cualquier persona jurídica o instrumento jurídico que lleve a cabo actividades empresariales bien mediante una sociedad, bien mediante una estructura transparente a efectos fiscales (artículo 2.(1)), como consecuencia de prestar los siguientes servicios (artículo 3.1):

- a) La inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.
- b) La puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.
- c) La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

Estos tres aspectos diferenciados vendrían a ser cada uno de los distintos hechos imponibles que contempla la Propuesta de Directiva, los cuales, siguiendo el [esquema de nuevos modelos de negocio](#) que elabora SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, -que ya he tenido la oportunidad de comentar-, recogerían la esencia de alguno de ellos. Por un lado, la letra a) recoge el modelo de medios sociales. Y, por otro lado, la letra b) recoge el modelo de plataforma colaborativa (puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos), siendo los propios usuarios los que directamente se relacionan con otros usuarios (relación usuario-usuario); y, el modelo de minoristas en línea (puesta a disposición de una interfaz que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios). Con lo cual, acogiéndonos a este modelo, ¿dónde encuadramos el hecho imponible que recoge la letra c)? y, ¿qué pasa con el modelo de suscripción?

En mi opinión, sin tener que forzar en demasía este esquema de modelos, podríamos llegar a interrelacionarlo con el hecho imponible de la letra a) relativo al modelo de medios sociales, ya que en cierta manera la oferta de emplazamientos publicitarios dentro de la página web puede conllevar que exista cierta venta o cesión de los datos recabados del usuario (a través de *cookies*, patrones de búsqueda, etc.) que conduzca a que en los diferentes emplazamientos (*banners*, videos publicitarios antes de aquel que el usuario quiere realmente visualizar o *pop ups*) aparezca publicidad relevante, es decir, publicidad de bienes o servicios

⁵⁷ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* p. 120.

que potencialmente pueden llegar a ser adquiridos por el usuario, puesto que hacia ellos va orientado su patrón de búsqueda.

Igualmente, se contemplan varios supuestos de no sujeción. No obstante, GARCÍA DE PABLOS⁵⁸ solamente señala un único supuesto de no sujeción, el del apartado 7 del artículo 3 (puesto en relación con el apartado 8): los ingresos por prestación de servicios entre entidades que forman parte de un grupo consolidado, aunque en el supuesto de que una entidad perteneciente a un grupo preste servicio a un tercero, será esta última la prestataria, aunque sean percibidos los ingresos por otra entidad del mismo grupo.

Desde mi punto de vista, -al no seguirse una técnica legislativa depurada, ya que la Propuesta de Directiva podría haber indicado con mayor claridad tales supuestos de no sujeción recogidos en un apartado o artículo dedicado en concreto a esta cuestión-, no solamente existe un único supuesto de no sujeción puesto que, si la propia Propuesta recoge como hechos imponderables los aspectos ya indicados y, posteriormente, declara que no se va a incluir en aquello que ha de entenderse por: interfaz digital de publicidad, puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética y transmisión de datos, una serie de supuestos concretos (de forma similar a lo que hace en el apartado 7), debemos interpretar que está declarando tales operaciones como no sujetas. A saber:

- a) No se incluirá, -luego no estará sujeto-, como puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética: la puesta a disposición de una interfaz digital cuando la única o principal finalidad de la entidad que la lleve a cabo sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago (artículo 3.4.(a)). Luego, he aquí la respuesta a la pregunta relativa al modelo de suscripción. Con lo cual, en la medida en que la empresa de la economía digital (*Netflix, HBO, Spotify*) no realice el hecho imponible de las letras a) y c), y estando no sujeta, -como se acaba de ver-, al hecho imponible de la letra b), no será objeto de gravamen por esta propuesta de ISD.
- b) Asimismo, tampoco se incluirá como puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética: la prestación por un centro de negociación o un internalizador sistemático de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE (artículo 3.4.(b)). Nos encontramos en el ámbito de los mercados financieros que regula esta Directiva, conocida comúnmente como Directiva MiFID (Directiva sobre Mercados de Instrumentos Financieros, por sus siglas en inglés) y en base a la cual no estarían sujetas al ISD (en lo que a este punto se refiere) aquellas empresas

⁵⁸ *Vid.*: GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. 2019. *Op. cit.* p. 3 de 15 (versión PDF). Y, recalcando su postura, recientemente: GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. 2020. «El impuesto sobre determinados servicios digitales.» *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales* (14): 47-70. p. 3 de 21 (versión PDF).

que intermedian en los mercados bursátiles conectando a los particulares con el mercado, y que ponen a disposición de sus usuarios plataformas (interfaz digital multifacética) a través de la cual se emiten las órdenes de compra o venta.

- c) Igualmente, tampoco se incluirá como puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética: la prestación por un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, o de un servicio consistente en facilitar la concesión de préstamos (artículo 3.4.(c)).
- d) Del mismo modo, si bien en lo que respecta al hecho imponible relativo a la transmisión de datos, no estará sujeta la transmisión de datos por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado (artículo 3.5).

Con lo cual, nos encontramos con que las empresas de servicios de inversiones (sociedad y agencias) reguladas en la Directiva MiFID están excluidas de esta Propuesta de ISD, lo cual resulta lógico, dado que el servicio que prestan es de contratación obligatoria si los particulares quieren negociar en el mercado, -no puede hacerlo de otra forma-. En consecuencia, tiene todo el sentido declarar como operaciones no sujetas: la puesta a disposición de estas plataformas informáticas en las que los usuarios manifiestan su intención de comprar o vender y, la transmisión de datos que se produce como consecuencia del flujo de operaciones; unos datos (capitalización bursátil, volumen, solvencia de la empresa cotizada, accionistas que cuentan con información privilegiada, etc.), que en la gran mayoría de los casos son de difusión obligatoria para que los partícipes en el mercado sepan cómo actuar. Además, lógicamente, tampoco van a quedar gravadas en esta Propuesta, por el hecho imponible de la letra a): la inclusión en una interfaz digital de publicidad. Pero no porque no estén sujetas (porque lo están), sino porque directamente su actividad empresarial no se corresponde con un modelo de medios sociales que busque obtener ingresos a través de emplazamientos publicitarios; más aún, porque, en caso de ofrecer publicidad en sus plataformas y, -de acuerdo con el razonamiento que he hecho respecto a los patrones de búsqueda de los usuarios-, podrían llegar a ofrecer publicidad de sus competidores, algo que lógicamente no les interesa.

En cuanto a los sujetos pasivos, tendrán tal condición las entidades que en el período impositivo cumplan las dos condiciones siguientes (artículo 4.1):

- a) El importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750.000.000 de euros.
- b) El importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50.000.000 de euros.

Con lo cual, queda claro que el impuesto está pensado para gravar a aquellas empresas que cuenten con una notable cuota en el mercado y que generen unos ingresos bastante significativos, centrados en el valor añadido que los usuarios les proporcionan⁵⁹. Además, el criterio que rige para la imputación temporal de ingresos y gastos es el criterio de la exigibilidad y, por lo tanto, no se tendrá en cuenta que los importes correspondientes hayan sido efectivamente pagados o no (artículo 4.5).

3.2.2.2. Capítulo II: Lugar de imposición, exigibilidad y cálculo del impuesto

El lugar de imposición es uno de los aspectos más relevantes de la Propuesta de Directiva y que, además, como no podía ser de otra manera, aparece ligado a quien es el objeto central en el que se fundamenta la Propuesta: el usuario. En este sentido, los ingresos imponibles obtenidos por una entidad durante un período impositivo se considerarán obtenidos en el Estado miembro donde se sitúen los usuarios del servicio y, prescindiendo del hecho de que tales usuarios hubieran realizado contribución pecuniaria alguna para la generación de dichos ingresos (artículo 5.1)⁶⁰. Deberá entenderse que el usuario del servicio está situado en el territorio de un Estado miembro cuando (artículo 5.2):

- a) En el caso de la inclusión en una interfaz digital de publicidad, si la publicidad en cuestión aparece en el dispositivo del usuario en un momento en el que el dispositivo se esté utilizando en dicho Estado miembro durante el período impositivo para acceder a la interfaz digital.
- b) En el caso de la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios o interactuar con ellos, si el usuario utiliza un dispositivo en ese Estado miembro durante el período impositivo y concluye una operación subyacente en esa interfaz durante dicho período impositivo. Asimismo, también cuando el usuario dispone de una cuenta para la totalidad o una parte de ese período impositivo que le permite acceder a la interfaz digital y esa cuenta se ha abierto utilizando un dispositivo en ese Estado miembro.
- c) En el caso de la transmisión de datos, si tales datos generados por el usuario en el dispositivo utilizado en dicho Estado miembro para acceder a la interfaz digital bien durante el período impositivo, bien en un período impositivo anterior, se han transmitido en el período impositivo de referencia.

Con lo cual, se hace necesario delimitar el espacio geográfico en el que se localiza el dispositivo a través del cual el usuario accede a la interfaz digital. Dicho espacio se determinará por referencia a la dirección de Protocolo Internet (IP) del dispositivo o

⁵⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* p. 122.

⁶⁰ Si bien, adaptando levemente el tenor literal del precepto ya que, debido a que cae en reiteración, no es lo suficientemente claro.

cualquier otro método de geolocalización, en caso de que sea más exacto (artículo 5.5). No obstante, los datos que se recopilen como consecuencia de delimitar su localización quedarán limitados exclusivamente a este fin, sin permitir la identificación de los usuarios (artículo 5.6).

Por lo que respecta a la exigibilidad del impuesto, el ISD europeo gravará en un Estado miembro la proporción de ingresos imposables obtenidos por el sujeto pasivo durante el período impositivo que se consideren obtenidos en ese Estado miembro, de acuerdo con las reglas antedichas. Siendo el ISD exigible en dicho Estado miembro el día laborable siguiente al del final del período impositivo (artículo 6).

Finalmente, el ISD correspondiente a un Estado miembro durante el período impositivo se calculará aplicando el tipo del 3% a la proporción de ingresos imposables indicada en el párrafo precedente (artículos 7 y 8).

3.2.2.3. Capítulo III: Obligaciones

El pago del Impuesto y el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas corresponderá al sujeto pasivo que preste los servicios imposables (artículo 9.1). Asimismo, el sujeto pasivo deberá notificar al Estado miembro de identificación (aquel en el que el sujeto pasivo esté obligado a pagar el ISD o, en caso de que esté obligado a pagar el ISD en varios Estados dentro del mismo período impositivo, en uno de esos EEMM a elección suya) que está obligado al pago del ISD en uno o varios EEMM, dicha notificación se efectuará por vía electrónica en el plazo máximo de 10 días laborables a partir del final del primer período de exigibilidad (final del primer período impositivo en relación con el cual el sujeto pasivo esté obligado a pagar el ISD) (artículo 10, apartados 1 a 3).

Son cuatro las causas por las que se puede dejar de ser considerado sujeto pasivo del ISD, las cuales se ponen en relación con los motivos para conceder la baja en el registro de identificación de entidades obligadas fiscalmente a abonar el ISD y que el sujeto pasivo debe comunicar por vía electrónica al Estado miembro de identificación (artículo 12.1)⁶¹:

- a) Que ha dejado de obtener ingresos imposables que, con arreglo a la Directiva, se consideren obtenidos en la UE.
- b) Que ha dejado de reunir los requisitos para ser considerado sujeto pasivo.
- c) Que ha dejado de existir.
- d) Que ha dejado de estar obligado a pagar el ISD en la UE por cualquier otro motivo.

El sujeto pasivo presentará al Estado miembro de identificación una declaración del ISD para cada período impositivo. La declaración se presentará por vía electrónica en un

⁶¹ Asimismo, comentando dicho precepto, *vid.*: SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* p. 125.

plazo de 30 días laborables a partir del final del período impositivo al que se refiere la declaración (artículo 14), el cual corresponde con un año civil.

Finalmente, otros aspectos particularmente significativos de la Propuesta son los relativos a la contabilidad, la llevanza de registros y las medidas de lucha contra el fraude, ejecución y control, en los que la Directiva habilita a los EEMM a imponer obligaciones destinadas a garantizar el pago efectivo del ISD. Estas obligaciones adoptadas en un Estado miembro se aplicarán a cualquier entidad obligada al pago del ISD en dicho Estado, cualquiera que sea el Estado miembro de identificación del sujeto pasivo, pudiendo: por un lado, la Comisión adoptar actos de ejecución al respecto y, por otro lado, los Estados adoptar medidas destinadas a evitar la evasión, elusión y fraude con respecto al ISD (artículo 18)⁶².

3.2.2.4. Capítulo IV: Cooperación administrativa

Brevemente, puesto que los aspectos más relevantes y esenciales del ISD se hallan en los Capítulos liminares, se contemplan varias formas de cooperación administrativa encaminadas a lograr el intercambio de información en lo relativo: a la identificación, a la declaración del ISD y al pago (artículos 20 a 22). Además, en este intercambio de información asume el papel protagonista el Estado miembro de identificación (“El Estado miembro de identificación: transmitirá, informará, remitirá, velará, etc.”), el cual aportará toda la información y documentación que deba remitirse por vía electrónica, teniendo presente, además, que la Comisión podrá adoptar actos de ejecución con vistas a determinar las medidas técnicas mediante las cuales deba transmitirse esta información y documentación⁶³.

3.2.2.5. Capítulo V: Disposiciones finales

Finalmente, en cuanto a la trasposición de la Directiva, se prevé en la Propuesta que los EEMM adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, informando de ello inmediatamente a la Comisión, entrando en vigor el 1 de enero de 2020 (artículo 25).

3.2.3. El estado de la cuestión de la economía digital en la actualidad dentro de la UE

Partiendo de la fecha en que se aprueba el borrador de esta Propuesta de Directiva (21 de marzo de 2018), siguiendo un orden cronológico, se ha aprobado una hoja de ruta bajo la Presidencia búlgara, la cual hace poco más que insistir en los aspectos esenciales que ya venían siendo comentados desde el origen⁶⁴. Por su parte, el ECOFIN, en su reunión a

⁶² Comentando el artículo 18, *vid.*: SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* p. 126.

⁶³ En lo relativo al papel protagonista del Estado miembro de identificación, *vid.*: artículos 20 a 22. Y, por un lado, en lo que respecta a la obligación de remitir la información y documentación por vía electrónica, *vid.*: artículo 23.1; y, por otro lado, respecto a los actos de ejecución de la Comisión, *vid.*: artículo 23.2.

⁶⁴ CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. 2018. «Bulgarian Presidency digital taxation roadmap.» [data.consilium.europa.eu. data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf](https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf).

fecha 6 de noviembre de 2018, acuerda por unanimidad que la Directiva debe dejar de estar vigente una vez que se alcance un acuerdo global sobre la fiscalidad de la economía digital en el ámbito de la OCDE; si bien, como puede verse a la luz de los [informes parlamentarios](#) evaluando la adecuación de la medida propuesta con respecto al principio de subsidiariedad, -y que previamente he comentado-, no todos los EEMM apoyan el modelo que propone la Comisión⁶⁵. Con lo cual, dada la problemática que vengo señalando, a nadie sorprende que el ECOFIN en su reunión de 12 de marzo de 2019 tome nota de los progresos logrados y acuerde no avanzar en relación con el impuesto de la UE sobre los servicios digitales⁶⁶.

No obstante, tras la publicación de la hoja de ruta de la OCDE a finales de mayo de 2019 relativa a una solución mundial para la fiscalidad digital, la evaluación que hacen los ministros de finanzas de los EEMM a la labor realizada bajo la Presidencia finlandesa en relación con las negociaciones de la OCDE (noviembre de 2019) y la aprobación de la *Declaración del Marco inclusivo sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios de la OCDE/G-20* (finales de enero de 2020), -teniendo en cuenta además la paralización que ha supuesto la pandemia del COVID-19-, el Consejo Europeo adopta en julio de 2020 unas *Conclusiones sobre el Plan de Recuperación y el marco financiero plurianual para 2021-2027* en las que señala que en el primer semestre de 2021, la Comisión presentará propuestas relativas a un impuesto digital, que servirán de base para recursos propios adicionales, con vistas a su instauración a más tardar el 1 de enero de 2023⁶⁷. Lo cual, tras la adopción de normas que obliguen a los operadores digitales a comunicar los ingresos obtenidos por los vendedores en sus respectivas plataformas (información que los EEMM intercambiarán automáticamente) en marzo de 2021, finaliza con la que es la postura actual de la UE:

Abogar por una solución consensuada a nivel internacional sobre la fiscalidad digital en el marco de la OCDE, pero la UE estará dispuesta a avanzar si no se vislumbra la posibilidad de lograr una solución mundial. Además, se recalca el compromiso de la Comisión de presentar en el primer semestre de 2021 una propuesta sobre un impuesto digital, con vistas a su introducción a más tardar el 1 de enero de 2023⁶⁸.

3.3. La propuesta de España

3.3.1. Cuestiones previas: La justificación de la Ley y su oposición

⁶⁵ CONSEJO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE LA UE. 2018. *Impuesto digital*. consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2018/11/06/.

⁶⁶ CONSEJO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE LA UE. 2019. *Impuesto digital*. consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2019/03/12/.

⁶⁷ CONSEJO EUROPEO. 2020. «Conclusiones sobre el Plan de Recuperación y el marco financiero plurianual para 2021-2027.» *consilium.europa.eu*. consilium.europa.eu/media/45124/210720-euco-final-conclusions-es.pdf. pp. 9 y 65.

⁶⁸ CONSEJO EUROPEO. 2021. «Declaración sobre la COVID-19, el mercado único, la política industrial, el ámbito digital y la economía, el Mediterráneo oriental y Rusia.» *consilium.europa.eu*. consilium.europa.eu/media/49007/250321-vtc-euco-statement-es.pdf.

El pasado 16 de octubre de 2020, el BOE publicaba la *Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (BOE, núm. 274, de 16 de octubre de 2020), la cual se inspira en la *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*, -la cual ha sido previamente comentada en el subepígrafe anterior-. La LIDSD es la respuesta unilateralmente adoptada por un Estado (España) para dar respuesta a la cuestión de la tributación de los servicios digitales, primero, ante la falta de una solución común en el contexto de la UE, como consecuencia de la oposición de determinados EEMM como Irlanda y Dinamarca, a la vista de sus respectivos [informes parlamentarios](#) valorando el principio de proporcionalidad y subsidiariedad en relación con la Propuesta de Directiva; y, segundo, a la espera de una solución global adoptada en el marco de la OCDE. En consecuencia, la LIDSD es una medida de carácter transitorio y que, igualmente, responde a la pretensión del Gobierno de incrementar los ingresos para financiar el incremento del gasto público adoptado para el año 2020 de un 10,20% más que con respecto al año precedente⁶⁹.

Ya he tenido la oportunidad de comentar parte de las controversias que esta medida suscita, lo cual requiere señalar en este momento, -sin pretender adelantar el análisis de Derecho comparado al que posteriormente me referiré-, la reciente controversia que aconteció entre Francia y los Estados Unidos a raíz del ISD francés. En efecto, habiendo aprobado Francia la *Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique (taxe GAFA⁷⁰)*, Estados Unidos emprendió acciones comerciales contra Francia y su *taxe GAFA* que resultó en la suspensión del Impuesto hasta finales del año 2020 y, por lo tanto, hace surgir la duda de si esto podría ocurrir también en el caso de España⁷¹. De hecho, la Oficina del Representante Comercial de los Estados Unidos en un comunicado de prensa a fecha 6 de enero de 2021, señaló que la Oficina está realizando investigaciones al amparo de la Sección 301 de la *Trade Act* de 1974 respecto a los ISD adoptados o tomados en consideración en distintos países, entre ellos, España. Unas investigaciones que, en el caso de nuestro país, terminaron con un informe en el que se señala el carácter potencialmente discriminatorio de la medida frente a las multinacionales estadounidenses, la incompatibilidad de la medida con los principios tributarios internacionales y la excesiva imposición de cargas que restringe el comercio estadounidense⁷². Lógicamente, la postura de los Estados Unidos tiene todo el sentido, habida cuenta de que sus empresas nacionales son,

⁶⁹ Así, en su obra monográfica SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* pp. 156-157 establece, como uno de los fundamentos de la medida unilateral, el hecho de que se aspire a lograr un equilibrio presupuestario para sostener el Estado de bienestar, más si cabe en un contexto de digitalización acelerada de procesos productivos.

⁷⁰ *Taxe GAFA*, en alusión a quienes resultarían ser los mayores contribuyentes del mismo: *Google, Apple, Facebook y Amazon*.

⁷¹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. 2020. *Spain Has Approved the Digital Service Tax: The Controversy Is Served*. Kluwer International Tax Blog. [kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/](https://www.kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/).

⁷² OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. 2021. «Section 301 Investigation: Report on Spain's Digital Services Tax.» *ustr.gov*. [ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDST Section301Report.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDST%20Section301Report.pdf).

sin lugar a duda, la mayor parte de empresas de la economía digital que van a quedar sujetas al ISD⁷³.

3.3.2. *Análisis de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*

La LIDSD pretende seguir un esquema similar al de la Propuesta de Directiva de 2018 relativa a la formulación de un impuesto indirecto que gravara los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, lo cual ya de por sí es motivo de crítica si tenemos en cuenta el fin de la Propuesta de Directiva: proporcionar una solución uniforme y común a todos los EEMM para evitar la fragmentación del mercado único a través de soluciones unilaterales y no coordinadas⁷⁴.

3.3.2.1. *Su naturaleza: ¿Verdaderamente un impuesto indirecto?*

El artículo 1 LIDSD lo define como un impuesto indirecto, pero ¿verdaderamente se da tal naturaleza indirecta? Ciertamente es que el impuesto se devenga por la prestación de unos determinados servicios digitales, respecto de los cuales no se tienen en cuenta las características del prestador de los mismos (vid. Preámbulo III, párr. 2º LIDSD), es decir, el impuesto se define objetivamente. Igualmente, se establece un tipo de gravamen fijo del 3% (artículo 11 LIDSD) calculado por referencia a la contraprestación bruta pagada por estos servicios, de forma idéntica a lo que ocurre en el IVA⁷⁵. Asimismo, se somete al principio de tributación en destino (artículo 7.1 LIDSD), mientras que, generalmente, los impuestos directos se someten al principio de tributación en origen (residencia del contribuyente). Del mismo modo, el impuesto tiene naturaleza instantánea (artículo 9 LIDSD), algo que comúnmente se da en los impuestos indirectos y que lo diferencia de los impuestos directos que gravan la renta que suelen ser de carácter periódico, salvo notables excepciones como el IRNR en la modalidad sin establecimiento permanente. Y, finalmente, el objeto de gravamen no es la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo, sino el valor añadido por los

⁷³ Como señala GARCÍA NOVOA, César. 2019. «Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea.» En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 25-68. Pamplona: Thomson Reuters. p. 38.: La postura tradicional de los Estados Unidos siempre ha sido oponerse a cualquier gravamen de este tipo. Precisamente, porque, con anterioridad a la reforma Trump, la fiscalidad de las empresas multinacionales en Estados Unidos era elevadísima, del orden de un 35%, para los beneficios generados en el país y los repartidos mediante el pago de dividendos. Además, no se tributaba en Estados Unidos por las rentas obtenidas en el exterior.

⁷⁴ *Vid.*, comentando los considerandos (3) y (6) de la Propuesta de Directiva de 2018: URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. «Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español.» [uria.com. uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120](http://uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120). p. 17. Del mismo modo, *vid.*: GARCÍA NOVOA, César. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.). p. 51. E, igualmente, GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. *Op. cit.* en idéntica obra. pp. 115-117.

⁷⁵ El hecho de que se establezca un tipo de gravamen fijo calculado por referencia a la contraprestación bruta pagada por estos servicios y, por lo tanto, sin referencia a la renta neta del proveedor o la renta procedente del suministro, no siempre implica que estemos ante un impuesto indirecto. Puede ser un dato a tener en cuenta para justificar que el impuesto es indirecto, pero no definitorio, puesto que el IRNR en la modalidad sin establecimiento permanente no tiene en cuenta la capacidad económica global del contribuyente, sino solo la particular de la renta generada en España y, con excepciones (p.ej. personas residentes en la UE), grava el importe bruto recibido por el contribuyente. *Vid.* URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* p. 24.

usuarios en cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto (artículos 1 y 10 LIDSD, al configurarse la base imponible a partir de los ingresos brutos que se obtienen por las transacciones y no por el beneficio de la entidad)⁷⁶. Todas estas son circunstancias que nos permiten calificar al impuesto como indirecto.

Si bien, en el caso de la última circunstancia relativa a que el “objeto de gravamen no es la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo”, -que señala *la Guía* del despacho URÍA MENÉNDEZ en la cual me baso, en parte, para el análisis de este punto del IDSD-, he de mostrar mi discrepancia; puesto que, si concluimos que “*el IDSD no estaría observando la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en sí mismo para determinar la magnitud del gravamen*”⁷⁷ entonces, ¿por qué la LIDSD lo denomina contribuyente (artículo 8 LIDSD)? ¿Acaso no se estaría teniendo en cuenta la capacidad económica manifestada por el “sujeto pasivo”, en realidad, contribuyente? Es más, si más adelante *la Guía* señala, como punto en contra de la consideración del impuesto como indirecto, el hecho de que se fije un “*umbral de 750 millones de euros de importe neto de cifra de negocios para tener la consideración de contribuyente*” como un “*un indicador de la capacidad económica del proveedor que es definitoria del gravamen*”⁷⁸, ¿qué clase de incoherencia es esta? ¿Llamamos al contribuyente “sujeto pasivo” para argumentar que no se está teniendo en cuenta la capacidad económica y decir que el impuesto es indirecto, pero, posteriormente sí que le llamamos “contribuyente” para, de manera forzada, intentar mostrar el IDSD como un impuesto subjetivo⁷⁹, en aras a lograr verlo como un impuesto directo encubierto, a raíz de la tan cuantiosa cifra de importe neto de cifra de negocios que, de facto, dejaría fuera a las PYMES?

En definitiva, desde mi punto de vista, se está siendo inconsistente en este punto de *la Guía*, ya que no se está teniendo en cuenta que la LIDSD se está sirviendo, para la formulación del IDSD, de las bases sustentadoras tradicionales del Derecho tributario (la definición tradicional de establecimiento permanente, principalmente), las cuales resultan inconvenientes para dar respuesta a la tributación de la economía digital y que, con el objetivo de sortear los CDI y hacerlo compatible con el IVA, obligan a definir al impuesto como

⁷⁶ *Ibidem.* pp. 24-25.

⁷⁷ *Ibidem.* p. 25.

⁷⁸ *Ibidem.* p. 27.

⁷⁹ *Ídem*: “El umbral de 750 millones de euros de INCN es un elemento subjetivo llamado a medir directamente la facturación mundial de las compañías potencialmente contribuyentes; esto es, un indicador de la capacidad económica del proveedor que es definitoria del gravamen. Este factor, por tanto, acerca su naturaleza a la de un impuesto directo”. El hecho de que se establezca un umbral de 750 millones de euros de INCN es algo aislado que no se corresponde con la definición conceptual de los impuestos subjetivos. Un impuesto subjetivo es un impuesto que tiene en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares de los obligados a satisfacerlo, -*vid.* MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.). 2019. *Op. cit.* p. 123-, para determinar la cuantía del tributo, -*vid.* MARTÍN QUERALT, Juan (coaut.). 2019. *Op. cit.* p. 79; y, MERINO JARA, Isaac (dir.). 2020. *Op. cit.* p. 173-. Con lo cual, desde mi punto de vista, resulta incorrecto este planteamiento del IDSD como un impuesto subjetivo, puesto que difícilmente podemos predicar “circunstancias personales y familiares” respecto de una persona jurídica y, menos aún, si lo hacemos a través de una cuantía monetaria (750 millones de euros) desconectada de esta realidad fáctica (a la que atienden las circunstancias mencionadas), con el objetivo de minorar la cuantía a satisfacer por el obligado. Además, porque el momento en que tales circunstancias han de ser tenidas en cuenta, es a la hora de cuantificar la deuda tributaria y no a la hora de delimitar al contribuyente.

indirecto; y, sobre todo, a llamar a las personas jurídicas y entidades a las cuales se las considera sujetas al impuesto: “contribuyentes”, puesto que el fin que persigue la norma es gravarlas y, en consecuencia, deben ser ellas las que manifiesten la capacidad económica. En caso contrario, decir que “*el IDSD no estaría observando la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo*”, en primer lugar, supone no ser fiel al tenor literal de la norma que configura a tales entidades como contribuyentes; y, en segundo lugar, plantea la siguiente pregunta: ¿y quién manifiesta la capacidad económica entonces, si no existe repercutido? Con lo cual, el objeto de gravamen es la capacidad económica⁸⁰ que manifiestan las entidades contribuyentes, en la medida en que insistimos en querer formular un impuesto que realmente quiere gravar ingresos (renta, es decir, los beneficios empresariales), como indirecto.

En otro orden de cosas, retomando la cuestión, existen circunstancias, -ya comentadas-, que nos permiten fundamentar la tesis contraria: estamos ante un impuesto directo (encubierto). Anteriormente he señalado que un criterio tradicional de distinción entre impuestos directos e impuestos indirectos es aquel que atiende a la existencia de mecanismos de repercusión, los cuales hacen que aparezca como obligado principal una persona distinta de aquella que manifiesta la capacidad económica y realiza el hecho imponible del impuesto. En el IDSD no se prevé un mecanismo de repercusión, ya que frustraría el fin de la medida: gravar a las empresas multinacionales que prestan estos servicios digitales comprendidos en el hecho imponible de la norma. Igualmente, si tenemos en cuenta que una de las circunstancias que la empresa multinacional debe cumplir para ser considerada contribuyente es que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros (artículo 8.1.a) LIDSD), podemos decir que el tenor literal de la norma tiene en cuenta datos subjetivos, que lo acerca a los impuestos directos, y que excluye de facto a las PYMES. Una circunstancia (este umbral de 750 millones de euros, y que pocas empresas tienen) que algunos países como Estados Unidos critica en defensa de sus empresas nacionales, cuyos beneficios empresariales van a quedar doblemente sometidos al IDSD y al IS estadounidense al no poderse aplicar el CDI, lo cual no es razonable⁸¹.

3.3.2.2.El ámbito de aplicación espacial

El IDSD se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio económico del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra (artículo 2 LIDSD). Respecto al País Vasco, a la luz del artículo 35 de la *Ley 12/2002, de 23*

⁸⁰ Así lo define también RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. 2020. *Op. cit.* En *Tributación de la economía digital*, de Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Luis María ROMERO FLOR (dir.), 17-40. p. 32., como un impuesto que grava directamente la capacidad económica de las empresas al aplicarse el tipo impositivo del 3% sobre la renta obtenida. Del mismo modo, en idéntica obra, analizando la vulneración del principio de capacidad económica, *vid.* el capítulo de: SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. «El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español a la luz de su naturaleza jurídica.». pp. 93 y ss. Y, señalando al IDSD como un impuesto que grava una manifestación indirecta de capacidad económica, *vid.*: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), p. 116.

⁸¹ OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. 2021. *Op. cit.* p. 20.

de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la determinación de los puntos de conexión para el reparto de las potestades tributarias dependerá de cómo se concierte, lo más probable es que el IDSD se rija por lo establecido en la normativa estatal, ya que lo más lógico es que se concierte como un impuesto de normativa común y, en consecuencia, las Diputaciones Forales tendrán escaso margen regulatorio. En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, podemos llegar a la misma conclusión interpretando el artículo 32 de la *Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, si bien este precepto se refiere en concreto a la exacción del IVA y no al resto de impuestos indirectos como hace la Ley del CEPV⁸². No obstante, la Disposición final quinta LIDSD prevé la adaptación, respectivamente, del CEPV y el CEEN en el plazo de tres meses a contar desde la publicación de la Ley en el BOE (fecha que coincide con la de la entrada en vigor de la norma). Este plazo finalizó el 16 de enero de 2021 y, a día de hoy, la Comisión Mixta del CEPV no se ha reunido, si bien la Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco urge a que esta reunión se produzca antes del verano⁸³; y, por su parte, tampoco se sabe nada de la Comisión del CEEN.

Respecto a la exacción del IDSD a los territorios forales, debido a que la LIDSD no establece cuál debe ser el punto de conexión, lo lógico será aplicar el criterio que establece el artículo 7.1 LIDSD: la situación del usuario en el espacio geográfico de aplicación del Impuesto. Con lo cual, del mismo modo que la Propuesta de Directiva de 2018 requería determinar la ubicación del usuario para así saber cuál es el Estado miembro de identificación, la solución de la LIDSD deberá ir encaminada a idear un sistema en el que la exacción se atribuya al volumen de operaciones calculado conforme a cada una de las prestaciones localizadas en los territorios forales⁸⁴.

En cuanto a la determinación de la Administración competente para la exacción y gestión del IDSD, por el momento, a la espera de una hipotética norma que regule el Impuesto en dichos territorios y, asimismo, a la espera de que se produzca la adaptación del CEPV y el CEEN, la Administración competente será la estatal. Sin perjuicio de que pueda preverse un régimen transitorio y en la medida en que el desarrollo normativo se produzca después de iniciado el plazo para presentar la autoliquidación del Impuesto, el cual, a luz de la normativa estatal (artículo 14 LIDSD) se corresponde con los trimestres naturales. En cambio, si la adaptación se produce antes del inicio de dicho plazo de autoliquidación, las Administraciones competentes serán las Haciendas Forales en función de lo que se establezca

⁸² URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* p. 31.

⁸³ GOBIERNO VASCO. 2021. *La Viceconsejera de Hacienda, Itziar Aguirre, urge a una reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico antes del verano.* irekia.euskadi.eus/es/news/68897-viceconsejera-hacienda-itziar-aguirre-urge-una-reunion-comision-mixta-del-concierto-economico-antes-del-verano.

⁸⁴ *Vid.*, en este sentido: URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* p. 32. Y, *cf.* el artículo 7 LIDSD, respecto del lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales, con los artículos 5, respecto del lugar de imposición, y 10.3, relativo a la determinación del Estado miembro de identificación, de la Propuesta de Directiva de 2018.

en el régimen transitorio. Con lo cual, recayendo la competencia por el momento en la Administración estatal, deberá contemplarse el correspondiente reparto de la recaudación con las respectivas Haciendas Forales. Por un lado, en el caso del País Vasco, cuando se produzca la preceptiva adaptación estipulada en la Disposición final quinta LIDSD y Disposición adicional segunda apartado Dos de la Ley del CEPV, deberán especificarse los efectos económicos de la adaptación; produciendo, en su caso, la conclusión de un acuerdo que prevea el aporte de flujos financieros hacia dicho territorio foral por la recaudación que le hubiese correspondido exigir pero que, por el desajuste temporal de la adaptación, no ha podido darse⁸⁵. Por otro lado, en el caso de Navarra, ocurrirá lo mismo (cfr. Disposición final quinta LIDSD y Disposición transitoria séptima de la Ley del CEEN)⁸⁶.

Finalmente, el artículo 3 LIDSD establece la regla usual en materia convencional, de tal forma que la LIDSD se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacional suscritos por España que, de conformidad con el artículo 96 CE, hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno. No habiéndose concluido ninguno convenio al efecto, rige aquello que disponga la LIDSD. De hecho, es que debemos recordar que la Ley se configura a sí misma como transitoria a la espera de una regulación global en el seno de la OCDE. Con lo cual, en caso de que España concluya un tratado o convenio internacional en la materia, la LIDSD ya no va a ser entendida sin perjuicio de lo preceptuado en dicho instrumento, sino que tal acuerdo internacional va a novar la normativa vigente, imponiéndose en virtud del principio de supremacía de los tratados.

3.3.2.3. *El hecho imponible y los supuestos de no sujeción*

Constituye el hecho imponible del IDSD las prestaciones de los servicios digitales (publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos) (artículo 4.5 LIDSD) realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto efectuadas por los contribuyentes del mismo (artículo 5 LIDSD).

(i) En primer lugar, por publicidad en línea, entendemos aquellos servicios consistentes en la, -mera-, inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (artículo 4.6 LIDSD), es decir, dirigida a cualquier persona o entidad que la utilice (artículo 4.9 LIDSD). Siendo, por un lado, tal interfaz digital cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital (artículo 4.4 LIDSD). Como puede observarse, estamos ante una

⁸⁵ En este sentido, *mutatis mutandis*, algo similar ocurre en el contexto de las CCAA de régimen común cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establece tributos sobre hechos imponibles gravados por las CCAA que supongan a estas una disminución de ingresos, en cuyo caso, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas (artículo 6.2 LOFCA). Caso que acontece a raíz de la *Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética*, (vid. Disposición adicional primera de dicho cuerpo legal) donde ya existía en Andalucía y Castilla-La Mancha un impuesto sobre los residuos radioactivos; introducido, respectivamente, en los años 2004 y 2001.

⁸⁶ *Ibidem*. pp. 32-33.

enumeración abierta de qué se entiende por interfaz digital, -“o cualquier otro medio”-, puesto que estamos en un campo en constante evolución (la tecnología) que puede acarrear, en caso de que se hubiera utilizado un *numerus clausus* de supuestos, la inaplicación sobrevenida de la norma a causa de su obsolescencia. Y, entendiéndose, por otro lado, por “publicidad dirigida” cualquier forma de comunicación digital comercial (luego: tanto en imagen, como en vídeo, como en audio⁸⁷) 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 (p.ej., a través de los datos facilitados directamente por el usuario o los recabados de terceros mediante el uso de *cookies*); considerándose toda forma de publicidad como tal (publicidad dirigida), salvo prueba en contrario (artículo 4.10 LIDSD), por lo tanto, se establece una presunción *iuris tantum* donde la carga de la prueba recae, en principio, en el contribuyente.

(ii) En segundo lugar, los servicios de intermediación en línea: son aquellos servicios que implican la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que, -(a)-, facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o, -(b)-, que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos (artículo 4.7 LIDSD). Siendo *conditio sine qua non* la intermediación, no estando sujetos al IDSD los proveedores de bienes o servicios que actúan directamente a través de su sitio web (artículo 6.a) LIDSD). Con lo cual, debemos tener presente que el IDSD está gravando la puesta a disposición de los usuarios de este tipo de interfaces, y no la venta en sí de los productos que el vendedor ofrece a través de la plataforma suministrada por el intermediario⁸⁸; incluso, es que tal entrega de bienes o prestación de servicios puede que nunca llegue a producirse, pero se habrá producido el hecho imponible del IDSD por el mero hecho de poner a disposición del usuario (vendedor) esta interfaz que facilita la conclusión de sus operaciones comerciales. De acuerdo con la otra circunstancia, puesta a disposición de una interfaz digital multifacética que permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, se realizaría el hecho imponible del IDSD con independencia de que dicha localización o interacción se produzca entre

⁸⁷ En la actualidad existen incluso técnicas de marketing olfativo. Ya no estamos hablando del olor de perfumes u otros productos cosméticos, sino el olor característico que tienen determinados establecimientos comerciales de empresas multinacionales; o, incluso, -al menos yo lo he percibido-, el olor que (p.ej.) tienen los productos de *Apple* al desembalarlos. ¿En qué medida puede esto ser publicidad? Claramente, desde mi punto de vista, es publicidad, puesto que hace que el usuario (sensorialmente) asocie el olor con la marca. Pero, al menos interpretando la norma en un sentido literal, “cualquier forma de comunicación digital comercial”, esta publicidad no será objeto de gravamen hasta que se consiga transmitir digitalmente un olor, siempre con fines promocionales.

⁸⁸ De esta forma, considero errónea la interpretación que URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* p. 42., hace al pretender delimitar el hecho imponible del IDSD distinguiendo entre venta de productos propios y venta de productos ajenos: “la venta de productos propios no queda sujeta al IDSD, mientras que la venta de productos ajenos en una plataforma online supone la realización del hecho imponible del IDSD”. Está confundiendo el hecho imponible del IDSD, respecto a los servicios de intermediación en línea, con el supuesto de no sujeción del artículo 6.a) LIDSD, el cual no necesariamente puede conducir a este razonamiento. Una cosa es que el oferente venda sus productos directamente a través de su sitio web (no se da el hecho imponible del IDSD) y, otra cosa, es que venda sus productos propios, -insisto, ¡propios!-, a través de plataformas como *Amazon*, *Etsy* o *EBay* (se da el hecho imponible del IDSD). El problema del razonamiento del despacho de abogados es que está confundiendo el hecho imponible del IDSD “puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética” con algo distinto: la entrega de bienes (propios) que no estará sujeta al IDSD, pero sí (p.ej.) al IVA.

consumidores, entre empresarios, o entre consumidores y empresarios, siendo este el sentido del término “usuario” en la Ley.

(iii) Y, en tercer lugar, los servicios de transmisión de datos en los que tal transmisión se produzca con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (artículo 4.8 LIDSD). Con lo cual, la mera recopilación de datos, uso de los datos recopilados para fines internos de la empresa recabadora de los mismos, o cesión de estos a título gratuito, no constituye el hecho imponible del IDSD⁸⁹. En ningún caso va a entenderse incluido dentro del concepto “servicio de transmisión de datos” el transporte de señales de comunicación a que se refiere la *Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones* (vid. Preámbulo IV, párr. 1º LIDSD).

Finalmente, en lo que respecta a los supuestos de no sujeción (artículo 6 LIDSD), los cuales podrán ser modificados sin restricción por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Disposición final tercera letra d) LIDSD), encontramos:

(i) Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario. Es el llamado supuesto de no sujeción del comercio electrónico, que pretende excluir del deber de tributar a 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 servicios⁹⁰.

(ii) Las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea. Podría pensarse que estamos ante un supuesto similar al anterior, pero aquí se da una diferencia fundamental. En este caso, lo que se está queriendo decir es que el usuario, a cuya disposición se pone la interfaz digital, no realiza el hecho imponible del IDSD cuando, a través de tal interfaz, realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios con aquellos otros usuarios con los que interactúa. Por su parte, la entidad que pone a disposición de los usuarios esta interfaz digital multifacética claramente realiza el hecho imponible del IDSD. Podemos servirnos de un ejemplo para verlo con mayor claridad: el usuario que vende su bicicleta a través de *Wallapop* no realiza el hecho imponible del IDSD, menos aun el usuario comprador que es a quien se realiza la entrega; pero, la empresa *Wallapop S.L.*, que pone a disposición de los usuarios la aplicación *Wallapop*, realiza el hecho imponible del IDSD por el servicio de intermediación en línea que presta.

(iii) Las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a

⁸⁹ Habiéndose inspirado la LIDSD en la Propuesta de Directiva de 2018, *vid.* explicación detallada de las disposiciones específicas de la propuesta: CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. 2018. *Op. cit.* p. 10.

⁹⁰ URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* p. 50.

disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago. Partiendo de la base de que no exista publicidad en línea en tales interfaces digitales, lo cual sería hecho imponible del IDSD, lo que este supuesto de no sujeción pretende es aclarar que no van a quedar gravadas aquellas empresas que, a través de un servicio de intermediación en línea (p.ej. plataformas de reproducción de vídeos o música), suministren contenidos digitales a los usuarios, puesto que tal interfaz resulta ser la forma vehicular de la que se sirven para desarrollar su actividad, donde la plataforma digital (*Netflix o HBO*) actúa exclusivamente como instrumento necesario para poner a disposición del usuario la serie, película, etc. que quiere ver y en la que en último término reside verdaderamente la creación de valor. Del mismo modo que los servicios prestados por aplicaciones como *WhatsApp* o *Telegram* tampoco estarían sujetos al IDSD, en cuanto interfaces digitales que prestan servicios de comunicación a los usuarios.

(iv) Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas; y, (v), las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas. De la misma forma que estos supuestos se daban en el caso de la [Propuesta de Directiva de 2018](#), nos encontramos con entidades financieras reguladas (aquellas que la Directiva MiFID establece como tales), principalmente, con sociedades y agencias de servicios de inversión cuya prestación de servicios financieros y transmisión de datos no constituye el hecho imponible del IDSD, lo cual resulta lógico dado que el servicio que prestan es de contratación obligatoria si los particulares quieren negociar en el mercado.

(vi) Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien. Conviene señalar que en este punto la LIDSD se aparta del parecer de la Propuesta de Directiva, la cual no establecía porcentaje alguno respecto a este supuesto de no sujeción (vid. artículo 3.7 de la Propuesta de Directiva). La razón de que se exija una participación total del cien por cien, obedece al hecho de que al legislador español le resulta fundamental esta contribución de los usuarios (personas o entidades) en el proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, los cuales (dichos servicios) no podrían existir sin la implicación de los usuarios (vid. Preámbulo III, párr. 1º LIDSD). De ahí que, en el caso de se de una participación (directa o indirecta) inferior al cien por cien, haya una entidad usuaria que está contribuyendo a la creación de valor y, en consecuencia, dicha prestación de servicios digitales no cumple los requisitos para no quedar sujeta al IDSD.

(vii) Finalmente, si bien fuera de este artículo 6 LIDSD, los transportes de señales de comunicación a que se refiere la *Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones* (vid. Preámbulo IV, párr. 1º LIDSD).

3.3.2.4. *El lugar de realización de las operaciones*

Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio (artículo 7.1 LIDSD). A estos efectos, el artículo 7.2 LIDSD establece que se entenderá que un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto:

(i) 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 (criterio de territorialidad). Se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP (código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de internet, vid. artículo 4.2 LIDSD) 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 (p.ej. sistemas basados en la dirección MAC, sistemas GPS o redes GSM⁹¹) (artículo 7.4 LIDSD).

No obstante, ¿qué pasa si la dirección IP es inexacta? En este caso, lo lógico será proceder a la geolocalización del dispositivo del usuario. ¿Y si el usuario se encuentra en el ámbito de aplicación territorial del IDSD pero, sirviéndose de redes VPN o de la red TOR⁹², hace que el dispositivo no se encuentre en el ámbito de aplicación territorial del IDSD, o, directamente, hace que sea irrastreadable? En este caso, deberá admitirse que la ubicación del dispositivo del usuario es la del servidor VPN y, si la Administración no está de acuerdo, deberá ser ella quien pruebe lo contrario, ya que sería excesivamente gravoso para el contribuyente, configurar la determinación del lugar de realización de las prestaciones sujetas al IDSD como una obligación del mismo. A tal conclusión se llega haciendo una interpretación conjunta de los principios de proporcionalidad y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, que inspiran la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT).

Finalmente, la recopilación de los datos necesarios para la localización del dispositivo del usuario se hace con base en un interés legítimo (cumplimiento de una obligación legal),

⁹¹ La dirección MAC es un número único compuesto de seis bloques con dos caracteres numerados conforme al sistema hexadecimal que identifican unívocamente a una tarjeta o dispositivo de red. El sistema GPS es un sistema que permite, mediante el uso de satélites, triangular la posición casi exacta de un objeto o persona en la tierra. Y, las redes GSM son un conjunto de sistemas asociados a las comunicaciones vía telefonía móvil.

⁹² Las redes VPN, como su acrónimo inglés indica, son redes privadas virtuales a las que se conecta el dispositivo del usuario, cambiando su dirección IP a la del lugar donde se encuentra el servidor VPN. De esta forma, el usuario puede ocultar su identidad y localización, p.ej., para evitar tecnologías de *geoblocking* o evitar la censura de su país. Por su parte, la red TOR es una herramienta que permite al usuario conectarse a la llamada “internet profunda”, la cual directamente imposibilita en gran medida, incluso para los servicios de inteligencia, la identificación y localización del usuario, puesto que su funcionamiento se basa en una serie de nodos aleatorios a los que se conecta el dispositivo del usuario que encriptan su flujo de datos.

los cuales solo podrán utilizarse para este fin (artículo 7.5 LIDSD) y, asimismo, tendrán el carácter de dato reservado de acuerdo con el artículo 95 LGT⁹³.

(ii) 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. Con lo cual, al no definir la LIDSD el término “conclusión”, habrá que atender al momento en el que se entienda perfeccionado el contrato de acuerdo con las reglas del Código Civil (artículos 1285 y 1262) y del Código de Comercio (artículo 54)⁹⁴. En consecuencia, al entenderse celebrado el contrato por la mera prestación del consentimiento o la aceptación, deviene irrelevante el momento en que se produzca la entrega del bien o se preste el servicio concertado, del mismo modo que tampoco se tendrá en cuenta el diferimiento del pago (pago a plazos) del bien o servicio contratado; produciéndose, en ambos casos, el devengo del IDSD por la simple prestación del consentimiento o aceptación.

(iii) 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 definitiva, se está refiriendo a los procesos de registro (*sign up*) e inicio de sesión (*log in*) del usuario en la interfaz digital. Por lo tanto, los servicios de intermediación en línea que no facilitan entregas de bienes o prestaciones de servicios, sino que permiten interactuar a usuarios en la interfaz digital facilitada, se deben considerar realizados en España siempre que el usuario acceda a la interfaz correspondiente mediante una cuenta creada desde España, con independencia de dónde se encuentre situado en el momento de cada acceso. ¿Y si no es necesario abrir una cuenta para acceder a dicho servicio? En este caso, debido a que los servicios de intermediación en línea se definen por la mera puesta a disposición de los usuarios de la interfaz digital (artículo 4.7 LIDSD), aun así, se cumple con el hecho imponible del IDSD⁹⁵.

(iv) 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

⁹³ URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* pp. 62-67.

⁹⁴ *Ibidem.* p. 68.

⁹⁵ *Ibidem.* p. 69. En el punto relativo a la necesidad o no de abrir una cuenta para acceder al servicio, URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS (*vid. Ibidem.* p. 70) señala la postura contraria y entiende que en este caso la prestación del servicio de intermediación en línea sin necesidad de que el usuario se registre (tenga cuenta) no podría ser objeto de gravamen por el IDSD, ya que iría en contra del principio de reserva de ley del artículo 8 LGT y la prohibición de analogía del artículo 14 LGT, al extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible. Discrepo de esta tesis. Por un lado, porque el artículo 7 LIDSD se limita a señalar el lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales, no el hecho imponible del IDSD y, además, contiene una cláusula de cierre que establece una presunción en torno a la localización del dispositivo por su dirección IP. Por otro lado, porque, estando el hecho imponible del IDSD definido en el artículo 5 de la Ley, una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSD son los servicios de intermediación en línea que, de acuerdo con el artículo 4.7 LIDSD, se entienden realizados por la mera puesta a disposición de la interfaz digital (luego, con o sin necesidad de que el usuario tenga cuenta). Con lo cual, ni se está vulnerando el principio de reserva de ley, ni la prohibición de analogía, sino que se cumple con el que en sí es el hecho imponible del IDSD.

mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial. En consecuencia, siguiendo una interpretación sistemática de la norma de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 10.2.c) LIDSD (determinación de la base imponible), resulta indiferente el momento temporal en que los datos hubieran sido recopilados, ya que la LIDSD no establece un límite temporal de referencia a efectos de entender si los datos objeto de transmisión han sido generados en España. Con lo cual, van a quedar sujetas al IDSD las transmisiones de datos onerosas que se produzcan a partir de la fecha de entrada en vigor de la Ley, y con independencia de que tales datos hubiesen sido recabados con anterioridad a dicha fecha⁹⁶.

3.3.2.5. *El contribuyente*

Son contribuyentes del IDSD las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 LGT que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes: (i) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y (ii) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, los importes anteriores se elevarán al año (artículo 8.1 LIDSD). Tales umbrales podrán ser modificados sin restricción por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Disposición final tercera letra a) LIDSD). A la luz de la dicción del artículo, las personas físicas no van a ser contribuyentes del IDSD, pero se da una paradoja, puesto que, si A (persona física) se asocia con B (persona física) y forman una comunidad de bienes que cumpla los requisitos para ser contribuyente del IDSD, va a tener que afrontar el pago del impuesto en cuanto participe de una entidad en régimen de atribución de rentas que ostenta la condición de contribuyente del IDSD.

Haciendo una interpretación *a contrario sensu* del artículo 8.3 LIDSD, se observa, lógicamente, que la estimación de estos umbrales se hace individualmente. Por el contrario, en los casos de entidades que formen parte de un grupo, los importes de los umbrales a tener en cuenta serán los del grupo en su conjunto. Entendiéndose por grupo: el conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas (artículo 4.3 LIDSD). A estos efectos, el primer umbral (i) será el mismo que figura en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, es decir, en atención a las obligaciones de información país por país que hace referencia a los ingresos consolidados a nivel de grupo⁹⁷; y, el segundo

⁹⁶ *Ibidem*. p. 72.

⁹⁷ En opinión de GARCÍA NOVOA, César. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.). p. 61., este escenario no parece factible dado que la mayoría de las multinacionales a las que se pretende gravar son estadounidenses y, como ya se ha señalado, la renuencia de los Estados Unidos hacia este tipo de impuestos es sobradamente conocida.

umbral (ii), se determinará sin eliminar las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo. En caso de que el grupo supere dichos umbrales, tendrán la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte del mismo, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos a que se refiere el segundo umbral que les correspondan (artículo 8.3 LIDSD). De esta forma, la determinación del primer umbral (importe neto de cifra de negocios en el año natural anterior) incluye la suma de todos los ingresos de las sociedades del grupo de sociedades, independientemente de la residencia y nacionalidad de las entidades que forman el grupo. Además, deberá incluir los ingresos que no procedan de servicios digitales sujetos al IDSD. Con lo cual, podrán ser consideradas contribuyentes del IDSD grupos multinacionales que no se dediquen en exclusiva a prestar servicios digitales, pero que tangencialmente desarrollen alguna de las actividades comprendidas en el hecho imponible del IDSD.

El cálculo del importe neto de cifra de negocios individual se hará de acuerdo con las normas del Plan General de Contabilidad español y las reglas del Código de Comercio, y no de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera⁹⁸; por lo tanto, cuando el sujeto pasivo no forme parte de un grupo, tanto si se trata de una entidad residente en España como si no, el importe neto de cifra de negocios deberá ser calculado conforme al Plan General de Contabilidad español. De esta forma, para determinar el importe neto de la cifra anual de negocios, al importe de las ventas de los productos y las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa se le deducirá el importe de todos los descuentos (total de las bonificaciones y reducciones sobre las ventas), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las transacciones que hayan de ser objeto de repercusión (vid., por remisión del artículo 7.2 LGT: Plan General de Contabilidad NECA 11^a y Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de mayo de 1991)⁹⁹.

El cálculo del segundo umbral tiene una matización para este año 2021, debiéndose tener en cuenta en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de esta Ley (16 de enero) hasta la finalización del plazo de liquidación (31 de marzo, el trimestre natural, vid. artículo 14 LIDSD) elevados al año (Disposición transitoria única LIDSD). Aparte de este caso particular, hay que señalar que el segundo umbral de 3 millones de euros podría implicar que entidades cuya actividad principal no sea la prestación de estos servicios, y en la que estos se

⁹⁸ *Vid.* en este sentido, como este es el criterio tradicional que sigue la Dirección General de Tributos recogido en la Consulta Vinculante V0346-14 relativa a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en relación con el régimen de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria, o el cálculo de la provisión por deterioro fiscalmente deducible conforme a la normativa histórica del IS.

⁹⁹ URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* pp. 74-76.

presten con carácter meramente accesorio, lleguen a ser consideradas contribuyentes del IDSD¹⁰⁰.

Como cuestión final, cuando los importes de los umbrales estén disponibles en una moneda distinta del euro, se convertirán a euros aplicando el tipo de cambio publicado en el último Diario Oficial de la Unión Europea disponible en el año natural de que se trate (artículo 8.2 LIDSD).

3.3.2.6. El devengo, la base imponible, el tipo impositivo y la cuota íntegra

Nos encontramos con un impuesto instantáneo cuyo devengo se establece 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 percibidos¹⁰¹ (artículo 9 LIDSD). En consecuencia, debido a la multiplicidad de devengos que van a producirse, el artículo 13.1.f) LIDSD establece como obligación formal conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del Impuesto.

Respecto a la base imponible, esta se determina por el método de estimación directa (artículo 10.5 LIDSD) y estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo. En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado (artículo 10.1 LIDSD). A efectos de determinar la base imponible, se establecen unas reglas particulares en atención a cada supuesto del hecho imponible (artículo 10.2 letras a) a c) LIDSD):

(i) 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.

(ii) 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.

¹⁰⁰ *Ibidem*. p. 78.

¹⁰¹ Algo que también recoge la Ley del IVA en su artículo 75.Dos. Si bien, en el caso de que se hubiese realizado el pago anticipado y, por lo tanto, devengado el IDSD, pero no llegare a prestarse el servicio, la LIDSD no establece que debiera ocurrir (a diferencia de la Ley del IVA, vid. artículo 80.Dos). Con lo cual, convendría establecer algún tipo de procedimiento que permitiera rectificar la autoliquidación del IDSD ante esta situación.

(iii) 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 utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto. Siendo indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada.

(iv) 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. Siendo indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

Finalmente, una cuestión de índole conceptual y otra práctica. La LIDSD no define qué ha de entenderse por “ingreso”, con lo cual, por remisión del artículo 12.2 LGT (en este caso, sentido jurídico del término), ingresos serán los incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios (artículo 36.2.a) del Código de Comercio). Y ¿podría la entidad deducirse la cuota del IDSD de la del impuesto sobre la renta correspondiente? En el caso de las entidades residentes en España, dado que el supuesto podría cambiar si dependiera del impuesto doméstico sobre la renta extranjero, el IDSD debería ser deducible de la base imponible del IS¹⁰² puesto que es un gasto directamente relacionado con la actividad económica, que se halla documentado o justificado y que cumple los requisitos de inscripción contable.

En cuanto al tipo impositivo, el IDSD es un impuesto proporcional que se exige al tipo del 3 por ciento (artículo 11 LIDSD), el cual podrá ser libremente modificado al alza o la baja sin restricciones por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Disposición final tercera letra b) LIDSD). Siendo, por la tanto, la cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible dicho tipo impositivo (artículo 12 LIDSD).

3.3.2.7. Las obligaciones formales

La LIDSD establece un elenco de diferentes obligaciones formales, las cuales podrán ser modificadas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario (Disposición final tercera letra c) LIDSD). En este sentido, encontramos recogidas en el artículo 13 LIDSD las siguientes obligaciones formales:

¹⁰² Así opina URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* pp. 90. Y, por su parte, GARCÍA NOVOA, César. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.). p. 53., señala que: en todo caso, esta deducción sería en la base del impuesto, pero no daría lugar a un crédito de impuesto deducible en la cuota del impuesto doméstico sobre sociedades.

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

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

(iii) Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente.

(iv) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales.

(v) 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.

(vi) 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.

(vii) Conservar, durante el plazo de prescripción previsto en la LGT, 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.

(viii) 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.

(ix) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto. Cuyo incumplimiento, como a continuación se verá, es motivo de infracción tributaria grave.

3.3.2.8. La gestión del impuesto, régimen sancionador y orden jurisdiccional

El periodo de liquidación del impuesto se corresponde con el trimestre natural. Debiendo los contribuyentes 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 (artículo 14 LIDSD). Recientemente se publicaba en el BOE la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio (BOE, núm. 139 de 11 de junio) por la que se aprueba el modelo 490¹⁰³ de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, cuyo artículo 3.2 establece que el modelo deberá presentarse e ingresarse durante el mes

¹⁰³ Si bien durante el año 2020, el modelo que estuvo vigente era el modelo 420, ya que, en virtud de la Disposición final cuarta LIDSD “durante el año 2020, la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los periodos 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”, debía presentarse la preceptiva autoliquidación. No obstante, conviene advertir que, dado que la numeración de este modelo de autoliquidación del IDSD (420) coincide con la del modelo del Impuesto General Indirecto Canario, se hacía necesario alterarla para evitar confusiones, quedando así en modelo 490.

siguiente al correspondiente periodo trimestral natural, sin perjuicio del plazo para la domiciliación bancaria, y, si en algún periodo de liquidación trimestral no resulta cuota a ingresar, el contribuyente vendrá obligado igualmente a presentar la correspondiente declaración negativa por el impuesto. El modelo 490 solamente podrá presentarse de forma electrónica a través de internet (artículo 4 de la Orden) y, en cuanto al procedimiento de ingreso de la cuota derivada del Impuesto, se estará a lo dispuesto en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre; si bien, como novedad, el pago podrá efectuarse mediante transferencia bancaria para los supuestos en los que el contribuyente no disponga de cuenta abierta en ninguna entidad de crédito (artículo 5 de la Orden).

Durante este año 2021, según la Disposición transitoria única de la Orden, el plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2021 se efectuará en el plazo correspondiente al segundo trimestre de 2021, esto es, del 1 de julio al 2 de agosto de 2021. Todo ello, sin perjuicio del plazo de presentación con domiciliación bancaria del pago de la deuda tributaria de dichos trimestres primero y segundo de 2021, que deberá realizarse del 1 al 28 de julio de 2021.

En lo que respecta al régimen de infracciones y sanciones, como regla general, será de aplicación el régimen de calificación y sanción de la LGT y demás normas de general aplicación (artículo 15.1 LIDSD). Si bien, se dan matizaciones concretas, ya que se tipifica como infracción tributaria grave, a los efectos del IDSD, el incumplimiento de la obligación relativa a establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto. Siendo la sanción una multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, tal y como se establece en el artículo 8 de la Ley, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido dicho incumplimiento (artículo 15.2 LIDSD). No obstante, este importe podrá ser objeto de reducción conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 LGT (reducción del 25% cumpliendo ciertos requisitos) (artículo 15.3 LIDSD).

Finalmente, en cuanto al orden jurisdiccional, será competente la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa (artículo 16 LIDSD). Si bien, dado que desde algunas instancias se discute la justificación del IDSD y su adecuación con el Derecho de la UE y la CE, resultarán competentes en su caso el TJUE y el Tribunal Constitucional, en función de la normativa que se considere vulnerada.

3.3.2.9. Disposición transitoria única y disposiciones finales

Varias de estas Disposiciones ya han sido señaladas a colación de los temas tratados en los subepígrafes anteriores, con lo cual me remito a lo antedicho. Si bien, resta por analizar el título competencial (Disposición final primera LIDSD), encontrando la Ley su fundamento en el artículo 149.1.14.^a CE, pues la Hacienda General es competencia exclusiva

del Estado. Igualmente, la Disposición final segunda LIDSD habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta Ley (un desarrollo reglamentario que todavía no se ha producido¹⁰⁴).

Y, finalmente, conviene recordar que, de acuerdo con la Disposición final sexta LIDSD, se establece una *vacatio legis* de 3 meses desde la publicación de la LIDSD en el BOE. En consecuencia, esta Ley entró en vigor el pasado 16 de enero de 2021.

Estando así las cosas, sorprende que no se contemple una cláusula derogatoria (*sunset clause*) de la propia LIDSD para cuando exista una normativa común en el marco de la UE o para cuando se dé aquella que se aspira a lograr en el marco de la OCDE. No obstante, la cuestión no plantearía mayor problema puesto que, visto que las propuestas que vienen desde la UE se instrumentan mediante directivas, llegado el momento de su transposición al ordenamiento interno español, se establecerá la oportuna disposición derogatoria expresa o tácita de la LIDSD. Por su parte, en el contexto de la OCDE, debido a que los instrumentos normativos empleados son tratados internacionales, la LIDSD se entenderá tácitamente derogada (si *a posteriori* no se deroga expresamente) en virtud del principio de supremacía de los tratados internacionales.

¹⁰⁴ Si bien algunos autores aluden a un “RIDSD”, erróneamente, puesto que el desarrollo reglamentario de la LIDSD en la actualidad todavía no se ha producido. *Vid.* URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.*

4. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO: UNA APROXIMACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES EUROPEOS

4.1. Países que ya han implementado el Impuesto

Siguiendo un orden cronológico del más antiguo al más reciente, encontramos a:

4.1.1. Hungría (*Reklámadórol*)

El *reklámadórol* (o impuesto publicitario), implantado por la Ley XXII de 2014 del impuesto publicitario (*2014. évi XXII. törvény a reklámadórol*), es el primer ejemplo que encontramos de impuesto encaminado a gravar los ingresos procedentes de la prestación de servicios digital. En concreto, -y a lo que a nosotros nos interesa-, está sujeto a este impuesto el editor (o persona o entidad con derecho a disponer del espacio publicitario) que ofrece publicidad, redactada predominantemente en idioma húngaro, a través de Internet a cambio de una remuneración (artículos 2§(1)(e) y 3§(1)(e) de la Ley).

La base imponible es el importe neto del ejercicio fiscal derivado de la actividad imponible (artículo 4§(1) de la Ley), a la cual se le aplica el tipo impositivo de un 7,5% (artículo 5§(1) de la Ley); si bien, desde el 1 de julio de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2022, el tipo impositivo pasa a ser cero (artículo 5/A de la Ley)¹⁰⁵. En cualquier caso, van a estar exentos del pago de este impuesto aquellas personas o entidades cuyos ingresos netos por ventas (o suministro) de los servicios imponibles en un año tributario no excedan de 100 millones de florines húngaros (artículo 5§(3) de la Ley). Finalmente, se establecen ciertas reglas en torno al procedimiento y el régimen de infracción y sanción. El impuesto entró en vigor a fecha 15 de agosto de 2014¹⁰⁶.

4.1.2. Francia (*Taxe sur les services numériques*)

La implantación de un impuesto que grave la prestación de servicios digitales llega a Francia de mano de la *Loi n.º 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*¹⁰⁷. Este impuesto, conocido como *taxe GAF*¹⁰⁸, se inspira en la Propuesta de Directiva de la UE de 2018 y

¹⁰⁵ Régimen transitorio introducido por la Ley LXXIII de 2019, relativa a la enmienda de ciertas leyes tributarias y otras leyes relacionadas (*2019. évi LXXIII. törvény az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények módosításáról*).

¹⁰⁶ Vid. la Ley XXXIV de 2014 (*2014. évi XXXIV. törvény a reklámadórol szövegéről 2014. évi XXII. törvény eltérő szöveggel való hatálybalépéséről és azazal összefüggő egyes adótörvények módosításáról*), si bien, téngase en cuenta que algunas de las reformas por ella introducidas fueron con posterioridad modificadas, ya que (según el Boletín Oficial húngaro) esta es la octava redacción que se haya vigente (última modificación a fecha 24 de julio de 2019).

¹⁰⁷ No obstante, como ya se ha advertido anteriormente, como consecuencia de las acciones comerciales emprendidas por Estado Unidos contra Francia, el Impuesto quedó en suspenso hasta finales del año 2020.

¹⁰⁸ Como anteriormente he señalado, "*taxe GAF*" supone un acrónimo de las empresas *Google, Apple, Facebook* y *Amazon*, por ser estas las principales compañías que van a ser objeto de gravamen por el Impuesto.

responde a la necesidad de lograr un mecanismo que asegure la equidad fiscal, el cual se aplicará hasta que se adopten las normas fiscales internacionales pertinentes que conduzcan a gravar las ganancias de las empresas del sector de la economía digital¹⁰⁹.

Constituye el hecho imponible de este impuesto: (i) la prestación, mediante comunicaciones electrónicas, de una interfaz digital que permita a los usuarios entrar en contacto con otros usuarios e interactuar con ellos; en particular, con vistas a la entrega de bienes o la prestación de servicios directamente entre estos usuarios; (ii) la prestación de servicios comercializados a anunciantes (o sus agentes), destinados a colocar en una interfaz digital mensajes publicitarios dirigidos en base a los datos recabados del usuario, incluso cuando estos se implementan mediante interfaces cuya prestación está excluida de los servicios imposables. Estos servicios pueden incluir, en particular, servicios para la compra, almacenamiento y difusión de mensajes publicitarios, seguimiento publicitario y mediciones del rendimiento, así como servicios para la gestión y transmisión de datos relacionados con los usuarios (artículo 299.II.1º y 2º del *Code général des impôts*).

Por otro lado, como supuestos de no sujeción, se contemplan a lo largo del mismo precepto antedicho: la prestación de dichos servicios cuando la persona que realiza esta provisión utiliza la interfaz digital principalmente para brindar a los usuarios contenido digital, servicios de comunicación y servicios de pago¹¹⁰. Igualmente, no se realiza el hecho imponible de la *taxe GAFA* cuando se utilice la interfaz digital para gestionar sistemas y servicios de liquidación interbancaria o la liquidación y entrega de instrumentos financieros, plataformas de negociación, actividades de asesoramiento en *crowdfunding*, entre otros¹¹¹. Del mismo modo que tampoco se sujetarán al Impuesto los servicios mencionados en el párrafo anterior cuando la interfaz digital esté destinada a permitir la compra o venta de servicios destinados a colocar mensajes publicitarios en las condiciones previstas en el hecho imponible (ii).

Tienen la consideración de contribuyente de la *taxe GAFA*, las empresas del sector digital, debido a la prestación de tales servicios digitales en Francia, independientemente de su lugar de establecimiento, cuyo importe total de sumas recaudadas como consecuencia de prestar los servicios imposables en el periodo impositivo de un año natural, exceda de los dos umbrales siguientes: (i) 750 millones de euros por servicios prestados en todo el mundo; y, (ii) 25 millones de euros por servicios prestados en Francia (cfr. artículos 299.I y III, y 299 *bis* del *Code général des impôts*). El Impuesto, por lo tanto, se compone de las sumas recaudadas

¹⁰⁹ Comunicado de prensa a fecha 6 de marzo de 2019, CONSEIL DES MINISTRES DE LA FRANCE. 2019. *Création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*. gouvernement.fr/conseil-des-ministres/2019-03-06/creation-d-une-taxe-sur-les-services-numeriques-et-modificat.

¹¹⁰ Se entiende por “servicios de pago” los que el artículo L.314-1.II del *Code monétaire et financier* establece como tales. A saber, entre otros: servicios de transmisión de fondos, servicios de información de cuentas y servicios que permiten el pago de efectivo con cargo a una cuenta determinada (transferencias, pagos con tarjeta, etc.).

¹¹¹ Estando tales conceptos definidos, respectivamente, en los artículos L.330-1 (sistemas de liquidación interbancaria); L.420-1 y L.533-32 (plataformas de negociación); L.547-1 y L.548-1 (actividades de asesoramiento de *crowdfunding*) del *Code monétaire et financier*.

por el contribuyente durante periodo impositivo, a partir del cual se devenga el impuesto, aplicándose un tipo impositivo del 3% (artículo 299 *quáter* del *Code général des impôts*).

Finalmente, se establecen otra serie de reglas. A saber, se excluye de la cuantía de la *taxe GAFI* la cuantía correspondiente del IVA, y no se tienen en cuenta las sumas pagadas a cambio de la provisión de una interfaz digital que facilite la venta de productos sujetos a impuestos especiales (artículo 299.I *quáter* del *Code général des impôts*). Asimismo, el artículo 300 del *Code général des impôts* establece: (i) las diferentes modalidades de declaración y liquidación del Impuesto en función de cuál sea el régimen que le corresponde al contribuyente como sujeto pasivo del IVA (ordinario o simplificado) o, en caso de no estar comprendido dentro de estos apartados I.1º y 2º del precepto, (ii) establece qué modalidad rige en los casos restantes.

La *taxe GAFI* entró en vigor el 25 de julio de 2019, si bien con efectos retroactivos a fecha 1 de enero de 2019 (artículo 1.III.2º y IV de la *Loi n.º 2019-759, du 24 juillet 2019*).

4.1.3. Austria (*Digitalsteuer*)

La regulación del *Digitalsteuer* (impuesto digital) se hace por la *Digitalsteuergesetz* de 2020, la cual establece como hecho imponible del Impuesto: la prestación de servicios de publicidad en línea, en la medida en que sean proporcionados por empresas de publicidad en línea en Austria, a cambio de una tarifa. Se considera que un servicio de publicidad en línea se ha prestado a nivel nacional si este es recibido en el dispositivo del usuario con una dirección IP ubicada en territorio nacional y, tanto el contenido como el diseño de la publicidad, están (también) destinados a usuarios domésticos (§1(1) *Digitalsteuergesetz*). Los servicios de publicidad en línea incluyen anuncios en una interfaz digital, en particular en forma de anuncios publicitarios, publicidad en motores de búsqueda y servicios publicitarios comparables. No obstante, los servicios publicitarios que están sujetos al *Werbeabgabe* (impuesto publicitario) de conformidad con la *Werbeabgabegesetz* de 2000, no se consideran servicios publicitarios en línea (§1(2) *Digitalsteuergesetz*).

En cuanto al contribuyente, es decir, el proveedor de publicidad online, este debe tener, dentro de un año financiero (periodo impositivo): (i) una facturación mundial de al menos 750 millones de euros; y, (ii) una cifra de ventas nacionales de al menos 25 millones de euros por la implementación de servicios de publicidad en línea (§2(1).2 *Digitalsteuergesetz*).

La base imponible se calcula sumando los ingresos que la empresa de publicidad en línea recibe del cliente, la cual se reduce por los gastos de trabajos preliminares de otras empresas de publicidad online que no forman parte de su grupo multinacional de empresas. A dicha base se le aplica un tipo impositivo del 5% (§3 *Digitalsteuergesetz*).

El *Digitalsteuer* debe ingresarse antes del día 15 del segundo mes siguiente al requerimiento tributario; y, tres meses después de finalizado el año fiscal, el deudor tributario debe presentar una declaración anual de impuestos del año anterior (§5(1) y (3)

Digitalsteuergesetz). En este sentido, se establece como obligación formal que el deudor fiscal está obligado a llevar un registro de los servicios publicitarios online, así como de las empresas que le encarguen este servicio en dicho contexto, de los clientes y de la base para el cálculo del impuesto digital (§6(1) *Digitalsteuergesetz*).

La *Digitalsteuergesetz* se aplica a los servicios de publicidad en línea que se prestan después del 31 de diciembre de 2019 (entrada en vigor: 1 de enero de 2020). No obstante, la declaración anual de impuestos debe presentarse antes del 30 de septiembre de 2020 para los años fiscales que terminan antes del 1 de julio de 2020 (§7(1) *Digitalsteuergesetz*).

4.1.4. Italia (*L'imposta sui servizi digitali*)

La regulación de *l'imposta sui servizi digitali* (ISD) comienza con la *Legge di bilancio* de 2019 (Ley de Presupuestos), pero debido a que era necesario aprobar un Decreto ministerial que desarrollara las directrices sobre la aplicación del Impuesto en un plazo máximo de 60 días a contar desde la entrada en vigor de la Ley (1 de enero de 2019), -hecho que no se produjo-, el impuesto no fue implementado¹¹². Con lo cual, tenemos que esperar a la *Legge di bilancio* de 2020 (*Legge 27 dicembre 2019, n. 160.*).

Tomando en consideración ambas normas, se observa que el hecho imponible de este Impuesto se delimita por el suministro de los siguientes servicios: (i) entrega de publicidad dirigida en una interfaz digital a usuarios de la misma interfaz; (ii) provisión de una interfaz digital multilateral que permita a los usuarios estar en contacto e interactuar entre ellos, incluso con el fin de facilitar el suministro directo de bienes servicios; y, (iii) transmisión de datos recopilados de los usuarios y generados mediante el uso de una interfaz digital (artículo 37 de la *Legge di bilancio* de 2019).

No obstante, se establecen los siguientes supuestos de no sujeción: (i) el suministro directo de bienes y servicios como parte de un servicio de intermediación digital; (ii) el suministro de bienes o servicios solicitados a través del sitio web del proveedor de esos bienes y servicios cuando el proveedor no actúa como intermediario; (iii) la provisión de una interfaz digital cuyo propósito exclusivo o principal es proporcionar a los usuarios de la misma contenidos digitales, servicios de comunicación o servicios de pago; y, (iv) la provisión de una interfaz digital utilizada para gestionar plataformas de negociación, sistemas de liquidación interbancaria, etc. (artículo 678 de la *Legge di bilancio* de 2020 que introduce un nuevo artículo 37 *bis* en la *Legge di bilancio* de 2019).

Tiene la consideración de sujeto pasivo del ISD: los sujetos que desarrollan actividades empresariales que, individualmente o a nivel grupo, en el transcurso de un año natural, obtienen conjuntamente: (i) una cantidad total de ingresos superiores a 750 millones

¹¹² *Id.*, comentando la situación al tiempo de escribir su artículo: RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. 2020. *Op. cit.* En *Tributación de la economía digital*, de Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Luis María ROMERO FLOR (dir.). p. 29. No obstante, ténganse en cuenta que el ISD italiano en la actualidad está implementado.

de euros; y, (ii) una cantidad de ingresos derivados de los servicios digitales antedichos, obtenidos en el territorio del Estado, superiores a 5.5 millones de euros (artículo 36 *Legge di bilancio* de 2019). Se considera que tales ingresos se obtienen en el territorio del Estado, si el dispositivo con el que accede a ellos el usuario se encuentra localizado en el territorio del Estado en función de su dirección IP (artículo 678 de la *Legge di bilancio* de 2020 que introduce un nuevo artículo 40 *bis* en la *Legge di bilancio* de 2019).

El ISD se exige con un tipo impositivo del 3% (artículo 41 de la *Legge di bilancio* de 2019) y los sujetos pasivos deben pagar el Impuesto antes del 16 de febrero del año siguiente al del periodo impositivo (el año natural) (artículo 678 de la *Legge di bilancio* de 2020 que introduce un nuevo artículo 35 *bis* en la *Legge di bilancio* de 2019). Igualmente, están obligados a presentar la declaración anual relativa a la cantidad de servicios sujetos al ISD antes del 31 de marzo de dicho año (nueva redacción del artículo 42 de la *Legge di bilancio* de 2019, introducida por la *Legge di bilancio* de 2020). No obstante, conviene advertir que la Circular de 23 de marzo de 2021 n.º 3 de la Agencia Tributaria italiana¹¹³ ha ampliado los plazos para el pago del impuesto y para la presentación de la correspondiente declaración, respectivamente, al 16 de mayo de 2021 para el pago del impuesto, y al 30 de junio de 2021 para la presentación de la declaración. Finalmente, se establecen diferentes reglas respecto a sujetos pasivos no residentes, régimen sancionador, gestión del impuesto y su aplicación.

El ISD entró en vigor el 1 de enero de 2020 (nueva redacción del artículo 47 de la *Legge di bilancio* de 2019, introducida por la *Legge di bilancio* de 2020).

4.1.5. Turquía (*Dijital hizmet vergisi*)

El 7 de diciembre de 2019 el Boletín Oficial de Turquía (Boletín núm. 30971) publicaba la Ley n.º 7194 por la que se establece el *Dijital hizmet vergisi* (impuesto por servicios digitales). Se sujetan a este Impuesto los ingresos obtenidos como consecuencia de la prestación de los siguientes servicios digitales ofrecidos en Turquía: (i) todo tipo de servicios publicitarios ofrecidos en el entorno digital (control y *performance* publicitaria, servicios de medición, transmisión y gestión de datos relacionados con los usuarios, y los servicios técnicos relacionados con la deflación); (ii) cualquier contenido de audio, vídeo o digital, programas informáticos, aplicaciones, ventas en medios digitales (incluyendo música, vídeo, juegos, aplicaciones dentro del juego y similares), contenido para ser escuchado, visto o reproducido en el entorno digital o en dispositivos electrónicos y servicios prestados en medios digitales para su grabación o uso en estos dispositivos; asimismo, (iii) proporcionar entornos digitales donde los usuarios puedan interactuar entre ellos, así como servicios operativos (vender un bien o servicio entre usuarios, incluidos los servicios prestados para la facilitación de estos) (artículo 1(1) de la Ley n.º 7194).

¹¹³ AGENZIA ENTRATE. 2021. «Circolare n. 3: Imposta sui servizi digitali.» agenziaentrate.gov.it/agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/0/Circolare_3_23.03.2021+%282%29.pdf/d55787f9-bbed-5285-ad18-058032f6a23a. p. 76 (punto 7.3.: “Dichiarazione e versamento dell’imposta”).

Ostenta la condición de contribuyente¹¹⁴ el proveedor de estos servicios digitales (artículo 3(1) de la Ley n.º 7194) que en el período impositivo (cada mes del año natural, si bien el Ministerio de Finanzas puede aumentarlo a periodos trimestrales en función de los servicios prestados y el volumen de la empresa obligada al pago del Impuesto, vid. artículo 6(1) de la Ley n.º 7194) cumpla los dos umbrales siguientes: (i) que obtenga unos ingresos por la prestación de estos servicios en territorio turco de al menos 20 millones de liras turcas; y (ii) que sus ingresos totales sean al menos de 750 millones de euros, o su equivalente en moneda extranjera que puede a su vez ser equivalente a la lira turca (artículo 4(1) de la Ley n.º 7194). Aquella entidad que supere estos límites dentro del período contable relevante, deberá tributar por el Impuesto, comenzando esta obligación a partir del cuarto período impositivo siguiente al período impositivo en el que se supere el límite impositivo. Estarán exentos del Impuesto, aquellos que se encuentren por debajo de cualquiera de los límites anteriores durante dos períodos contables consecutivos. No obstante, el Presidente está autorizado a cambiar tales umbrales a cero o triplicarlos, individualmente o en conjunto, según los tipos de servicios sujetos al impuesto (artículo 4(2) a (4) de la Ley n.º 7194).

La base imponible se compone de la suma de ingresos imputables a los servicios gravados, de la cual no se realiza ninguna deducción a título de gasto, costo e impuesto, para posteriormente aplicarse un tipo impositivo del 7,5%. No obstante, el Presidente está autorizado a bajar el tipo impositivo establecido al 1%, o duplicarlo (subirlo al 15%), ya sea individualmente o en conjunto, en función de los tipos de servicios gravados (artículo 5 de la Ley n.º 7194). Finalmente, se contemplan diversas reglas en torno al período impositivo, la declaración, cálculo y pago del Impuesto.

El *Dijital hizmet vergisi* entró en vigor a los tres meses de la publicación de la Ley, es decir, el 7 de marzo de 2020 (artículo 52(1)(a) de la Ley n.º 7194).

4.1.6. Polonia (*Podatek od podmiotów świadczących usługi audiowizualne*¹¹⁵)

Recientemente, a fecha 8 de febrero de 2021, el Boletín Oficial polaco publicó el *Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, z dnia 22 stycznia 2021 r., w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o kinematografii* (Comunicado del Mariscal de la Sejm de la República de Polonia, de 22 de enero de 2021, sobre la publicación de un texto uniforme de la Ley de Cinematografía). Debido a la situación ocasionada por la pandemia 2020-2021, se añade un nuevo artículo 19.6a. a la Ley de Cinematografía estableciéndose que las entidades operadoras del cine deberán realizar un pago al Instituto Polaco de Cine del 1,5% de los ingresos obtenidos en la República de Polonia por las tarifas de acceso a los servicios de medios audiovisuales bajo demanda o por los ingresos obtenidos por la emisión de

¹¹⁴ La ley turca delimita al contribuyente negativamente, es decir, dice quién no es contribuyente, declarando exento a aquel que se encuentre por debajo de esos umbrales. No obstante, siguiendo el esquema de este trabajo, adapto el tenor del precepto para delimitar al contribuyente positivamente, es decir, no estaría exento (...).

¹¹⁵ Traducción propia que se hace de “impuesto a las entidades prestadoras de servicios audiovisuales”.

comunicaciones comerciales, si dichos ingresos en el período de liquidación determinado son mayores¹¹⁶.

No se establecen umbrales en cuanto a la delimitación de quién puede ser considerado sujeto pasivo del impuesto, si bien se declara que no están comprendidos dentro de él: los proveedores de tales servicios audiovisuales si tienen la consideración de microempresario en el sentido del artículo 7.1 punto 1 de la Ley de 6 de marzo de 2018 (Ley Empresarial) y cuyo número de usuarios de todos los servicios de medios audiovisuales puestos a disposición del público, previa solicitud en el año anterior al año en que se establezca la obligación de pago del Impuesto, no excede del 1% de los suscriptores de servicios de transmisión de datos que brindan acceso a servicios de banda ancha de Internet (artículo 19.6c de la Ley de Cinematografía).

El impuesto, en lo que a este supuesto se refiere, entró en vigor el 1 de julio de 2020 (artículo 16 punto 1 de la Ley de 14 de mayo de 2020 por la que se modifican determinados actos en materia de medidas cautelares por la propagación del virus SARS-CoV-2, que entró en vigor el 16 de mayo de 2020).

4.1.7. Reino Unido (*Digital Services Tax*)

El pasado 22 de julio de 2020, el Reino Unido aprobaba la *Finance Act 2020* (Ley de Presupuestos), cuya Parte segunda introducía el llamado *Digital services tax* (DST). Constituye el hecho imponible de este impuesto: la obtención de ingresos derivados de la prestación de servicios digitales a usuarios británicos¹¹⁷, teniendo tal consideración (*UK digital services revenues*) (vid. §41(3) a (12) *Finance Act 2020*): (i) si son ingresos procedentes del mercado en línea que surgen como consecuencia de una transacción en el mercado en la que un usuario del Reino Unido es parte; (ii) si son ingresos procedentes del mercado en línea que surgen como consecuencia de un alojamiento o un terreno en particular sito en el Reino Unido (cfr. §41(5) con §42 *Finance Act 2020*); (iii) si son ingresos procedentes del mercado en línea que derivan de la publicidad en línea de servicios, bienes u otros¹¹⁸, la cual ha sido pagada por un usuario del Reino Unido; (iv) si son ingresos procedentes de la publicidad en línea no comprendidos en los supuestos anteriores, donde dicha publicidad es vista o consumida por usuarios del Reino Unido. Tales ingresos se asignarán a los usuarios del Reino Unido en la medida en que sea justo y razonable (§41(9) *Finance Act 2020*); y, (v) si los ingresos no se encuentran

¹¹⁶ Igualmente, a lo largo del artículo 19 se contemplan otros hechos imposables que ya estaban incluidos, los cuales no obedecían a la razón de ser de un impuesto sobre servicios digitales. Con lo cual, solo se expone el hecho imponible que supone la implantación de este impuesto.

¹¹⁷ Interpretación que se hace de las §40(2) y §41(2) de la *Finance Act 2020*. *A group's "UK digital services revenues" for a period are so much of its digital services revenues for that period as are attributable to UK users*. Entendiéndose por *"digital services revenues"*: *a group for a period are the total amount of revenues arising to members of the group in that period in connection with any digital services activity of any member of the group*.

¹¹⁸ En mi opinión, la traducción al español de *"or other property"* debe equivaler al genérico español "u otros", en el sentido de que nos encontramos ante un *numerus apertus* de casos que facilita una mayor flexibilidad a la hora de realizar la interpretación jurisprudencial de la norma. Lo cual tiene toda su lógica al encontrarnos en un sistema basado en el *Common law* y que, por tanto, se inspira en la existencia del precedente judicial.

comprendidos en ninguno de los casos anteriores y surgen en relación con usuarios del Reino Unido. Tales ingresos se asignarán a los usuarios del Reino Unido en la medida en que sea justo y razonable (§41(9) *Finance Act 2020*).

Igualmente, se establecen diferentes definiciones en relación con los hechos imponibles. En este sentido, desarrollan una actividad de servicios digitales aquellas empresas que proporcionan un servicio de redes sociales, un motor de búsqueda de internet (donde no se incluyen aquellos motores que simplemente permiten al usuario buscar material dentro de un sitio web concreto o en los estrechamente relacionados) y un mercado en línea, cuyo propósito principal es facilitar la venta de bienes entre usuarios, así como anunciar u ofertar tales bienes. Del mismo modo, constituye un servicio de redes sociales el servicio en línea cuyo propósito principal es promover la interacción entre usuarios, así como poner el contenido generado por tales usuarios a disposición del resto de usuarios. Siendo “usuario”, en concreto “usuario del Reino Unido”, la persona física que normalmente se encuentra en el Reino Unido y, en cualquier otro caso (entiéndase, personas jurídicas), aquella que esté establecida en el Reino Unido¹¹⁹ (vid. §43 y §44 *Finance Act 2020*). En cualquier caso, no se entiende comprendido (luego, no sujeto) dentro del concepto “mercado en línea”, los mercados financieros en línea, los cuales surgen en relación con la intención del proveedor de facilitar la negociación de instrumentos financieros, materias primas o divisas (vid. §45 *Finance Act 2020*).

Ostentan la condición de contribuyente del DST, las entidades que cumplan los siguientes umbrales para un periodo contable: (i) que la cantidad total de ingresos por servicios digitales que surgen en ese período supere los 500 millones de GBP, y (ii) que el importe total de los ingresos por servicios digitales del Reino Unido que surgen en ese período supere los 25 millones de GBP (vid. §46 *Finance Act 2020*).

El cálculo de la base imponible del DST se realiza tomando en cuenta la cantidad total de ingresos por servicios digitales prestados en el Reino Unido que obtiene el contribuyente en el periodo contable. De dicha cantidad se restan 25 millones de GBP y, al resultado obtenido, se le aplica el tipo impositivo del 2% (§47 *Finance Act 2020*). El DST se devenga y se paga el día siguiente al transcurso de nueve meses contados desde la finalización del periodo contable (§51 *Finance Act 2020*).

Finalmente, cabe señalar que se establecen normas respecto a la gestión del impuesto por la administración tributaria británica (*Her Majesty's Revenue and Customs*), obligaciones de notificación cuando se cumplen los requisitos para ser contribuyente, reglas contables, así

¹¹⁹ Nótese en este punto la diferencia entre el IDSD y el DST británico, puesto que de la redacción de la Subsección: “*is normally in the United Kingdom*” (respecto a personas físicas) y “*established in the United Kingdom*” (respecto a cualquier otro caso) parece deducirse que en todo caso hemos de estar hablando de usuarios nacionales del Reino Unido (o que al menos tengan allí su residencia) y entidades establecidas en el Reino Unido. Por lo tanto, la aplicación del DST británico tendría un carácter más limitado que el IDSD, en cuanto que a este último solamente le importa la ubicación del dispositivo en el que se constata la realización del hecho imponible, y no realmente que el usuario que se encuentre detrás sea español (o residenciado en España).

como normas para luchar contra la evasión fiscal del DST y cálculo de intereses por pago extemporáneo del Impuesto (§52 a §72 *Finance Act 2020*).

El DST entró en vigor el 22 de julio de 2020, con efectos retroactivos a fecha de 1 de abril de 2020 (fecha del primer periodo contable) (vid. §61(2)(a) *Finance Act 2020*).

4.1.8. Portugal (*Taxa os operadores de serviços audiovisuais*)

En último lugar, encontramos en Portugal la *taxa os operadores de serviços audiovisuais*, la cual gravaría a empresas de la economía digital tales como *Neflix*, *HBO*, *Amazon Prime Video*, etc. La *Lei n.º 55/2012* (*Diário da República n.º 173/2012, Série I de 2012-09-06*) ya previamente establecía un gravamen a la publicidad comercial exhibida en salas de cine, televisión, etc. del 4% sobre el precio pagado. Del mismo modo que gravaba (y grava) a los operadores de servicios de televisión por suscripción con un impuesto anual de 2 euros por cada suscripción para acceder a los servicios de televisión (artículo 10 apartados 1º y 2º de la *Lei n.º 55/2012*). Pero, recientemente, aprovechando una reforma de esta ley reguladora de los medios audiovisuales y el cine, se modifica la redacción del apartado 5º del artículo 10 estableciendo un gravamen sobre los operadores de servicios audiovisuales mediante suscripción, sujetándoles al pago de un impuesto anual equivalente al 1% del importe de sus ingresos correspondientes (modificación introducida por la *Lei n.º 74/2020 - Diário da República n.º 226/2020, Série I de 2020-11-19*), en vigor a partir del 17 de febrero de 2021 (*vacatio legis* de 90 días).

4.2. Países que han propuesto la adopción del Impuesto

4.2.1. Bélgica (*Taxe provisoire portant sur les produits générés par certaines activités des géants du numérique*)

Durante el año 2019, se registraron en la Cámara de Representantes belga dos proposiciones de ley relativas a la creación de un impuesto provisional sobre los productos generados por determinadas actividades de los gigantes digitales. Tales propuestas son: por un lado, la *Proposition de loi relative à la création d'une taxe provisoire (TSN) portant sur les produits générés par certaines activités des géants du numérique* (con número de registro 55K0096); y, por otro lado, la *Proposition de loi relative à la création d'une taxe provisoire (TSN) portant sur les produits générés par certaines activités des géants du numérique* (con número de registro 54K3485). La primera de ellas se encuentra pendiente de debate y votación, mientras que la segunda fue rechazada en votación a fecha de 28 de marzo de 2019. Con lo cual, me ceñiré a la primera de ellas.

Se articula un impuesto (TSN) que pretende gravar los ingresos obtenidos por la prestación de ciertos servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte de los usuarios (artículo 3 de la Propuesta). Tales servicios digitales gravables son: (i) servicios que consisten en colocar en una interfaz publicidad digital dirigida a los usuarios de esa interfaz, (ii) así como transmitir los datos recopilados sobre los usuarios, generados por las

actividades de estos en dichas interfaces digitales; (iii) servicios que consisten en poner a disposición de los usuarios interfaces digitales multilaterales, que también puede calificarse como “servicios de intermediación”, que permiten a los usuarios encontrar a otros usuarios e interactuar con ellos, los cuales también pueden facilitar el logro de suministros subyacentes de bienes o servicios directamente entre ellos (artículo 4 de la Propuesta). Igualmente, se establecen supuestos de no sujeción en el mismo sentido que hace la Propuesta de Directiva de la UE de 2018, así como los impuestos sobre servicios digitales implementados (p.ej.) en Francia y España. Del mismo modo que se considera como lugar de realización del hecho imponible, el lugar de ubicación del dispositivo del usuario a partir de su dirección IP (artículo 6 de la Propuesta).

Ostentarían la condición de sujeto pasivo, aquellos que cumplan los siguientes umbrales: (i) que su cantidad total de ingresos a nivel mundial para el último ejercicio económico exceda de 750 millones de euros; y, (ii) que la cantidad total de ingresos imponibles generados por la entidad en Bélgica durante ese ejercicio, supere los 50 millones de euros (artículo 5 de la Propuesta).

En cuanto al tipo impositivo, este es del 3% (artículo 9 de la Propuesta). Del mismo modo, se establecen otra serie de reglas en el sentido que otros impuestos homólogos. Finalmente, se termina diciendo que el impuesto entraría en vigor en el momento en que fuera publicada la ley en el Boletín Oficial.

No obstante, conviene señalar que, a partir del 9 de enero de 2021, las empresas que operen una plataforma colaborativa digital que conecte a las personas de forma remota con el fin de prestar un servicio, debe, entre otras obligaciones, proporcionar, con ocasión de cada celebración de un contrato a través de la plataforma, información completa sobre las obligaciones fiscales y sociales que incumben a las personas que prestan servicios a través de ella (artículo 321 *quater* del *Code des impôts sur les revenus* de 1992, introducido por el artículo 16 de la *Loi du 20-12-2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes*). De esta forma, podemos observar cómo la tributación de los servicios digitales en Bélgica comienza a ser una realidad, al menos, en cuanto obligación (informadora) frente a terceros.

4.2.2. La República Checa (*Dani z digitálních služeb*)

Actualmente existe una Propuesta del Gobierno sobre el impuesto a los servicios digitales, así como el correspondiente informe evaluando el impacto regulatorio¹²⁰. Constituye el hecho imponible de esta Propuesta de impuesto: la ejecución de una campaña de publicidad dirigida, el uso de la interfaz digital multilateral y el suministro de datos del usuario (§1(2) de la Propuesta). Entendiéndose por “usuario” aquel cuya dirección IP del

¹²⁰ PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY. 2019. *Sněmovní tisk 658/0 Vln.z. o dani z digitálních služeb*. psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=658&CT1=0.

dispositivo utilizado para acceder al servicio se encuentra en la República Checa (§3(1) de la Propuesta).

Al igual que varios de los impuestos homólogos europeos, distingue diferentes reglas en función de si el contribuyente es individual o forma parte de un grupo, estableciendo los siguientes umbrales para ser considerado contribuyente del impuesto: (i) sus ingresos totales durante el periodo impositivo de referencia (el año natural) deben superar los 750 millones de euros; y, (ii) la cantidad procedente de los ingresos por servicios digitales prestados en la República Checa en dicho periodo de referencia, debe ser superior a 100 millones de coronas checas (vid. §15 y §24 de la Propuesta).

En cuanto al tipo impositivo, este se fija en un 7% (§33 y §39 y §45 de la Propuesta). Finalmente, se contemplan diversas normas, entre otras, en cuestiones relativas a la administración tributaria, el registro de impuestos, obligaciones formales, declaración del impuesto, anticipos fiscales y consecuencias del incumplimiento.

4.3. Países con la intención de regular este Impuesto y aquellos que se oponen

Por un lado, encontramos países como Eslovaquia, Eslovenia, Letonia, y Noruega, que empiezan a mostrarse partidarios de adoptar medidas unilaterales que graven la prestación de servicios digitales, si bien, todavía no hay ningún proyecto del Gobierno o proposición en el Parlamento con este fin.

(a) En Eslovaquia, el Ministerio de Finanzas abrió una consulta sobre una propuesta para introducir un impuesto sobre los servicios digitales que gravara los ingresos de los no residentes por la prestación de servicios de publicidad, plataformas en línea y venta de datos de los usuarios. Sin embargo, no se han dado más pasos y ninguno de los partidos políticos ha planteado la fiscalidad de la economía digital en su agenda política. (b) En el caso de Eslovenia, el Ministro de Finanzas anunció la intención del Gobierno de presentar un proyecto de Ley ante el Parlamento para introducir un impuesto a los servicios digitales antes del 1 de abril de 2020. Sin embargo, hasta el momento no se ha introducido, ni tampoco se han hecho ulteriores avances en la cuestión. (c) Por su parte, el Gobierno de Letonia encargó la realización de un estudio para determinar el aumento de los ingresos fiscales basándose en la hipotética implantación de un impuesto que gravara la prestación de servicios digitales con un tipo impositivo del 3%, pero hasta el momento no se han hecho más avances. (d) Y, finalmente, el Ministro de Finanzas de Noruega anunció la intención de introducir este tipo de impuesto como medida unilateral en 2021 si la OCDE no alcanzaba una solución de consenso en 2020. Como se puede ver, no se han retomado las negociaciones en el seno de la OCDE, pero igualmente Noruega no ha cumplido, de momento, con este objetivo¹²¹.

¹²¹ ASEN, Elke. 2021. *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*. taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/.

Por otro lado, hay países que se muestran reacios a someter a gravamen a las multinacionales de la economía digital, bien no estando de acuerdo con este tipo de impuestos, bien no estando de acuerdo con la adopción de medidas unilaterales, bien (en el caso de los EEMM de la UE) discutiendo la legitimación de la UE para regular a nivel comunitario este tipo de cuestiones; o bien, siendo únicamente partidarios de regular este tipo de impuestos en el seno de la OCDE. En estos diversos sentidos encontramos, fundamentalmente, a los países nórdicos (Suecia, Dinamarca y Finlandia) e Irlanda¹²².

En último lugar, como caso particular a analizar aisladamente, conviene señalar la posición que adopta Alemania. Partimos de la Declaración franco-alemana de Meseberg de 19 de junio de 2018 en la que se busca llegar a un acuerdo en el seno de la UE sobre una fiscalidad digital justa a finales de 2018 (un hecho que, como se ha visto, no se produjo). Pero, al cabo de unos meses, la posición de Alemania cambia cuando el Ministro de Finanzas alemán (O. Scholz) rechaza en noviembre de ese mismo año la introducción de un ISD en la UE, prefiriendo esperar a la consecución de normas sobre tributación mínima y fiscalidad de las empresas digitales en el seno de la OCDE.

Con lo cual, la posición alemana en la actualidad podría ser calificada como levemente a favor del ISD, aunque si bien con ciertas reticencias a adoptar un ISD unilateralmente o en el seno de la UE y, ello, debido a la fuerte presión que en este campo venía ejerciendo Estados Unidos bajo la Administración Trump, -a la espera estamos de ver qué posición adopta la Administración Biden-; lo cual, -todo hay que decirlo-, aceptaba Alemania y, lógicamente, provocaba la crítica del Gobierno francés por ralentizar la consecución de una solución, a la que además aspiraba de acuerdo con esa Declaración de Meseberg¹²³. Si bien, recientemente (5 de junio de 2021) el *Frankfurter Allgemeine* publicaba la siguiente noticia: “Scholz: se ha logrado un avance histórico en impuestos digitales” en la que se destacaban las palabras del propio Ministro sobre la culminación de unas fructíferas negociaciones que se encuentran en una fase de decisión final a raíz de la cumbre de Ministros de finanzas del G-7, celebrada en Londres hace escasos días¹²⁴. En consecuencia, quedamos a la espera de ver qué declaraciones posteriores hace Alemania y, mayormente, a la espera de cómo se desarrollan los acontecimientos en el contexto global.

4.4. En resumen: la situación actual en Europa

Se incorpora al final del trabajo una tabla en la que se resume la situación actual en Europa a la vista de los datos señalados [[ver Anexo 1](#)]. No obstante, intérpretese a la vista de los datos anteriormente analizados, puesto que cada uno de los países establece diferentes

¹²² Cfr. en este sentido, los distintos informes parlamentarios de estos países a raíz de la Propuesta de Directiva de 2018 (algunos de ellos han sido previamente comentados) y *vid.*: THOMSON REUTERS. 2018. *Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover*. [reuters.com/article/us-eu-digital-tax-idUSKCN1IW337](https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax-idUSKCN1IW337).

¹²³ En este sentido, *vid. Idem*, se señala esto como una “respuesta tibia del nuevo gobierno de Alemania”.

¹²⁴ FRANKFURTER ALLGEMEINE. 2021. «Scholz: Historischer Durchbruch bei Digitalsteuer erzielt.» *faz.net*. [faz.net. faz.net/aktuell/wirtschaft/scholz-historischer-durchbruch-bei-digitalsteuer-erzielt-17374402.html](https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/scholz-historischer-durchbruch-bei-digitalsteuer-erzielt-17374402.html).

matizaciones en relación con los hechos imponibles, delimitación de los umbrales del contribuyente, etc. que hacen que la regulación en la actualidad del ISD en nuestro entorno no sea plenamente coincidente. Igualmente, ténganse en cuenta que los impuestos húngaro, polaco y portugués no son propiamente ISD, sino que, como consecuencia de la formulación de un impuesto publicitario, resultan incluidos, -prácticamente de modo fortuito en el impuesto húngaro y en el impuesto polaco-, determinados servicios que vendrían a estar incluidos en el hecho imponible de los ISD homólogos europeos.

Con lo cual, se incluyen como ISD impropios, pues en efecto gravan la prestación de servicios digitales, pero de una forma mediata, pues la intención inmediata del legislador no estaría encaminada, -al menos en las redacciones originales de las correspondientes leyes-, a crear un ISD; pero, resulta que, tangencialmente (o incluso fortuitamente), gravan la prestación de un servicio digital y, en consecuencia, por esta razón se les debe incluir en el análisis de Derecho comparado.

5. ¿QUÉ PROBLEMAS PLANTEA EL ISD?: COROLARIO DE LOS PROBLEMAS YA VISTOS Y OTROS NO ADUCIDOS

Varios de los problemas principales que plantea el ISD ya han sido comentados anteriormente. No obstante, conviene analizar en profundidad los aspectos más esenciales de tales problemas, así como tomar en consideración otros que, si bien resultan tangenciales a la cuestión, me permiten mostrar la gran problemática que genera, no tanto el hecho de someter (o no) a gravamen a la economía digital, sino el modo en que se articulan las medidas propuestas o adoptadas. En este sentido, se expone a continuación la crítica que se hace del ISD. Una crítica que engloba una serie de incoherencias, inconsistencias, etc., -problemas, en definitiva-, que han de observarse, no como compartimentos estancos, sino como un conjunto de defectos necesariamente interrelacionados que muestran la inadecuación del ISD con las bases jurídico-tributarias actuales; y, ello, como consecuencia de los ambages del legislador, que se ha visto en la necesidad de formular un ISD altamente criticable.

5.1. ¿Se trata de un impuesto indirecto o de un impuesto directo?

Como ya he tenido la oportunidad de comentar en los epígrafes liminares del trabajo, la clasificación de los impuestos en directos o indirectos es una clasificación eminentemente positiva realizada por nuestro ordenamiento jurídico¹²⁵. En este sentido, la LIDSD proclama la naturaleza indirecta del impuesto (artículo 1 LIDSD) ya que, a juicio del legislador, es la que resulta ser del punto en torno al cual gira el IDSD: los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica (Preámbulo III párr. 2º LIDSD). Igualmente, tal naturaleza indirecta se ve en la Propuesta de Directiva que hace la UE al sentar la base jurídica del ISD en el artículo 113 TFUE y, en general, se predica de todos los impuestos homólogos de este tipo.

Pero ¿verdaderamente es un impuesto indirecto?, ¿cómo se tiene en cuenta la capacidad económica en el ISD? El principio de capacidad económica es la base de nuestro sistema tributario (artículo 31 CE), el cual no solo inspira el sistema tributario en su conjunto, sino que también se predica de los impuestos en particular. Con lo cual, la crítica¹²⁶ está servida, si el IDSD no tiene en cuenta la capacidad económica del prestador de servicios, técnicamente no está respetando el artículo 31 CE, ya que la capacidad económica no solo se predica de los impuestos directos, sino también de los impuestos indirectos, puesto que

¹²⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. 1987. *Op. cit.* p. 158.

¹²⁶ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* (monografía). pp. 161-165. Y, SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* En *Tributación de la economía digital*, de Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Luis María ROMERO FLOR (dir.), 85-106. pp. 93-96. Si bien este autor señala, respecto a la clasificación de los impuestos en directos o indirectos que, aun autocalificándose un impuesto como indirecto, no se le ha de otorgar tal condición, más si cabe tras el análisis de sus elementos. Según él, el IDSD es un impuesto directo que grava los beneficios empresariales (renta) derivados de la prestación de determinados servicios digitales, de gestión periódica y devengo instantáneo. Igualmente, *vid.*, en un sentido similar: MACARRO OSUNA, José Manuel. 2020. *Op. cit.* pp. 47-51.

se parte de una única premisa: la existencia de riqueza, solo que en el caso de los impuestos directos es una manifestación de riqueza inmediata y, en el caso de los impuestos indirectos, es una manifestación de riqueza mediata, la cual se concreta en las transmisiones patrimoniales y en el consumo. Y, en efecto, el IDSD tiene en cuenta la capacidad económica, aunque la LIDSD señale lo contrario¹²⁷, pero no la capacidad económica típica de los impuestos indirectos, sino la de los impuestos directos, puesto que la riqueza procede del beneficio económico que obtiene el prestador de servicios digitales; lo cual, además, se ve porque el valor de dichos servicios no se repercute al consumidor, como en el caso del IVA. En consecuencia, evidentemente tiene razón la norma al señalar que el IDSD es compatible con el IVA (Preámbulo III *in fine* LIDSD), ya que el IDSD no está gravando un acto de consumo, sino el beneficio que la empresa obtiene por la prestación de servicios digitales.

Siguiendo la STJUE de 3 de octubre de 2006 en el Asunto C-475/03¹²⁸, y aplicándola al ISD, estaremos ante un impuesto indirecto cuando¹²⁹: (i) se aplique con carácter general a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, lo cual no puede predicarse del ISD ya que realmente no grava la prestación de servicios digitales, sino la riqueza (ingresos) que tal prestación genera. (ii) Aplicación del impuesto sobre el valor añadido de los servicios prestados y (iii) el devengo operación a operación, lo cual tampoco puede predicarse del ISD ya que este no se aplica sobre el valor añadido en cada fase de producción, sino que se produce un gravamen global del 3% sobre el beneficio obtenido, a lo cual se ha de sumar la imposibilidad para el empresario de deducirse el ISD soportado (como en el IVA), trasladando la cuota tributaria a la siguiente fase de producción. (iv) Proporcionalidad del precio de los bienes y servicios, con independencia del número de transacciones y la necesidad de repercutir al consumidor final. El IVA, -impuesto indirecto por excelencia-, se ampara en un principio básico que es el principio de neutralidad, el cual, -según SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, parece confundirse este principio en el IDSD con la capacidad económica¹³⁰-, no se da en el ISD al impedir que los empresarios puedan deducirse el

¹²⁷ Si bien, *vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 107-130. pp. 117, no está de acuerdo con esta postura. Pues, aunque tiene en cuenta estas circunstancias, señala que el IDSD se parece más a un impuesto indirecto y no puede incluirse dentro de los impuestos directos. Igualmente, señala que se está desdibujando en nuestros días la línea divisoria entre impuesto directo – impuesto indirecto, respecto de lo cual he de mostrar mi discrepancia, ya que no propone ningún ejemplo de este hecho y, en todo caso, ¿por qué entonces usa esta clasificación la norma (LIDSD)? Del mismo modo, se muestra de acuerdo con esta exclusión del principio de capacidad económica que hace la ley, reproduciendo el argumento de la Exposición de Motivos del entonces Anteproyecto de Ley.

¹²⁸ Esta STJUE versa sobre la implementación del *imposta regionale sulle attività produttive* (IRAP) italiano y su compatibilidad con la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, debido a que el IRAP vendría a compartir características muy similares con el IVA.

¹²⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* (monografía). pp. 170-173. Y, SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* En *Tributación de la economía digital*, de Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Luis María ROMERO FLOR (dir.), 85-106. pp. 96-103.

¹³⁰ *Vid.* SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* (monografía). p. 163. Según él, acertadamente, también en los tributos indirectos se grava la capacidad económica; y, en efecto, “la justificación del IDSD, redactada de aquella manera, parece hacer referencia más a un gravamen que busca la neutralidad del Impuesto y que ello pueda intentar justificar la existencia de un tributo indirecto, pero requerirá

impuesto soportado en la fase anterior. Y, por otro lado, tampoco se contempla un mecanismo de repercusión porque, como ya he señalado, frustraría su intención de someter a gravamen específicamente a las empresas multinacionales de la economía digital; y, porque realmente este no puede existir, al no contemplarse la (antedicha) posibilidad de que el empresario se deduzca el impuesto soportado en las fases anteriores.

5.2. Imposibilita la aplicación de los CDI

A raíz de lo anterior, ¿entonces por qué la norma le otorga naturaleza indirecta? Pues, desde mi punto de vista, porque es la única forma que encuentra para conseguir gravar a la economía digital en el corto plazo, a la espera de una solución global, sin tener que alterar las bases del sistema tributario; ya que, por un lado, el IDSD (o los ISD en general) es compatible con el IVA, no porque la ley lo diga, sino porque es una consecuencia lógica de un impuesto directo (encubierto). Y, por otro lado, porque calificarlo como un impuesto directo provocaría su colisión con el IS, produciendo doble imposición, la cual se salvaría a través de los CDI (en el caso de que fuera doble imposición externa¹³¹), pero que, al ser calificado como un impuesto indirecto, evita que entre en aplicación el artículo 2 del MC OCDE y, al mismo tiempo, lo deja fuera del ámbito de aplicación de los CDI. Aspecto, este último, que claramente busca el legislador con esta calificación para así corregir la pérdida recaudatoria que se produce en el IS y en el IRNR por la realización de una actividad económica en un territorio sin presencia física¹³².

En caso contrario, aplicándose acertadamente los CDI y el MC OCDE al tratarse de un impuesto directo encubierto, los ingresos se gravarían únicamente en el país de la fuente si en dicho territorio existe un establecimiento permanente, lo cual puede no ser el caso como consecuencia de la falta de presencia física que presentan los negocios digitales. Ante esa situación (ausencia de establecimiento permanente en el Estado de la fuente), los ingresos se gravarán en el Estado de residencia de la multinacional, operando el tipo de gravamen del 3% (en el caso de España) como una suerte de retención en origen¹³³.

posteriormente la repercusión del mismo. (...). Incluso, si concretásemos, como parece lo razonable, que comparte más elementos en común con los tributos directos que con los indirectos, serían un impuesto directo que tiende a la neutralidad; un asunto complejo”.

¹³¹ Esto es, IS del Estado “A” y ISD del Estado “B” (o viceversa) y siempre que exista dicho CDI.

¹³² GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 107-130. pp. 115-116. Si bien, esta autora, al aceptar la naturaleza indirecta del IDSD (o ISD), rechaza la tesis relativa a la doble imposición, ya que esta solo puede predicarse de los impuestos directos. Por su parte, *vid.*: MACARRO OSUNA, José Manuel. 2020. *Op. cit.* pp. 36-37, señala que: “A priori, y siempre que su configuración no fuese discriminatoria o contraria a las obligaciones comerciales internacionales de los Estados, no encontramos inconveniente jurídico-tributario en que se cree un tributo con esta finalidad extrafiscal de reducir el consumo de aquellos servicios que plantean más riesgos de elusión del pago del IS”.

¹³³ MACARRO OSUNA, José Manuel. 2018. «Novedades en la tributación del comercio electrónico y de la economía digital en la UE: ¿búsqueda de aliados o el reconocimiento de una guerra perdida?» *Blog del Máster en Investigación Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*.

5.3. Constituye una medida unilateral adoptada fuera de la acción multilateral de la OCDE o de la respuesta armonizada de la UE

El objetivo que se pretende lograr, como ya es sabido, es la adopción de una solución global en el seno de la OCDE. No siendo esto posible, resulta discutible que la UE proponga su solución particular y, en mayor medida, la adopción de medidas unilaterales por parte de los Estados. Lógicamente, la inactividad en el marco de actuación de estas organizaciones desencadena la adopción de medidas unilaterales, máxime en el campo tributario al suponer tales medidas un aumento de los ingresos públicos; pero, en todo caso, aquello que se pretende adoptar ha de ser coherente, en primer lugar, con los compromisos que ha asumido el Estado (abordar los retos de la economía digital para lograr su imposición en un contexto global) y, en segundo lugar, con la razón de ser de las propuestas.

Con lo cual, -mostrándome en contra de la opinión de GARCÍA-HERRERA BLANCO¹³⁴-, España no ha actuado de modo prudente al adoptar la solución propuesta por la UE, pese a que reproduzca prácticamente en sus términos la Propuesta de Directiva de 2018, ya que lo contrario sería incurrir en una contradicción *in terminis*. Si la Propuesta de Directiva sienta su base en el artículo 113 TFUE para lograr la adopción armonizada de un impuesto “indirecto” común, de nada sirve la respuesta unilateral española. Con lo cual, si queremos observar la medida española a luz de la propuesta de la UE, deberemos concluir que lo prudente hubiera sido lo contrario: no adoptar este impuesto fuera de la acción conjunta comunitaria; de hecho, es lo que pretende la Propuesta de Directiva: *“La descoordinación de las medidas adoptadas por los Estados miembros de forma individual puede fragmentar el mercado único y falsear la competencia, obstaculizando el desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la Unión en su conjunto. De ahí que sea necesario adoptar un enfoque armonizado respecto de una solución provisional que resuelva este problema de forma específica, hasta que se encuentre una solución global”* (Considerando (6) de la Propuesta).

En definitiva, una cosa es que el fondo de la LIDSD coincida con el de la Propuesta de Directiva, respecto de lo cual la solución unilateral española está totalmente alineada con la de la UE¹³⁵; y, otra cosa, es que la razón de ser de ambas medidas coincida, respecto de lo cual se da una clara antítesis: la LIDSD es una medida unilateral, que no está en consonancia con lo que busca la Propuesta de Directiva (una solución armonizada).

¹³⁴ Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 107-130. p. 118. La autora señala que “España ha actuado de modo prudente, al haber adoptado la solución propuesta por la UE y en términos muy parecidos a los contenidos en la propuesta de Directiva. (...). Por tanto, nuestra solución pese a ser unilateral está totalmente alineada con la UE”.

¹³⁵ Si bien, ambas medidas (lógicamente, pues una reproduce el contenido de la otra) son arduamente discutibles. Pues, como ya he señalado, esconden en realidad un impuesto directo que: por un lado, vulnera el principio de capacidad económica y produce doble imposición; y, por otro lado, es incoherente no solo desde el punto de vista doctrinal, de acuerdo con las bases teóricas tradicionales del sistema tributario, sino también a raíz de la propia jurisprudencia del TJUE, *vid.* STJUE de 3 de octubre de 2006 en el Asunto C-475/03, distinguiendo cuándo estaremos y cuándo no ante un impuesto indirecto.

5.4. Otra serie de cuestiones límite

Los problemas que se han ido comentando anteriormente obedecen a cuestiones de fondo, es decir, muestran incoherencias, inconsistencias, etc. especialmente graves que contradicen las bases actuales del sistema tributario. A continuación, se exponen: por un lado, una serie de circunstancias límite en torno al ISD, respecto de las cuales nos inclinaremos a favor de las tesis que no las consideran problemáticas; y, por otro lado, otras cuestiones que, si bien se predicen como problemas del ISD, considero que tales realidades no suponen un problema, ya que pueden perfectamente generalizarse respecto de cualquier impuesto.

5.4.1. ¿Vulnera las libertades fundamentales del TFUE?

Específicamente, nos estamos refiriendo a la libertad de establecimiento y libre prestación de servicios (artículos 49 y 56, respectivamente, del TFUE). *A priori*, el ISD no plantea ningún problema en este sentido, ya que no se distingue entre entidades residentes y entidades no residentes¹³⁶. Otra cosa distinta es que los umbrales del contribuyente sean tan grandes que, *de facto*, excluyan a las empresas españolas (en el caso del IDSD) de este impuesto; pero, según el TJUE¹³⁷ tal circunstancia no constituye por sí misma un trato discriminatorio que suponga una infracción de las libertades fundamentales del TFUE.

5.4.2. ¿Podría ser una ayuda de Estado encubierta?

Esta cuestión se plantea a raíz de los umbrales que establece la LIDSD para delimitar al contribuyente y por lo que se señala en el Preámbulo V, párr. 2º de la misma: “Además, [el primer umbral] *permitirá excluir del nuevo impuesto a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes, para las que los costes de cumplimiento vinculados al mismo podrían tener un efecto desproporcionado*”. Según el TJUE¹³⁸, para calificar una medida nacional como “ayuda de Estado” se han de dar los siguientes requisitos: (i) debe tratarse de una intervención del Estado o se han de usar 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. Claramente, no se dan estas circunstancias, de modo que la ausencia de imposición, lejos de constituir una excepción al régimen general, se enmarcaría en ese régimen general de carácter “progresivo”

¹³⁶ URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* p. 18-19.

¹³⁷ *Cfr.* STJUE de 3 de marzo de 2020 en el Asunto C-75/18: “La circunstancia de que la mayor parte de este impuesto específico [impuesto húngaro sobre el volumen de negocios de los operadores de telecomunicaciones] 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”. Respecto al análisis de esta STJUE, *vid.*: IGLESIAS CARIDAD, Marcos. 2020. «Impuestos sobre servicios digitales: el TJUE convalida el impuesto húngaro. Análisis de la sentencia de 3 de marzo de 2020.» *Nueva Fiscalidad* (2): 235-251. Y, por otro lado, la STJUE de 3 de marzo de 2020 en el Asunto C-323/18, en el mismo sentido, respecto a un impuesto sobre el volumen de negocios en el sector del comercio al por menor en establecimientos comerciales.

¹³⁸ *Vid.* STJUE de 7 de noviembre de 2019, en los Asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18.

establecido por el propio tributo¹³⁹, -esto último, ha de interpretarse en el sentido que se señala en el pie de página-.

5.4.3. ¿Vulnera los Acuerdos de Libre Comercio?

España, a través de la UE, ha suscrito varios acuerdos comerciales, permitiendo así la apertura recíproca de los mercados con países desarrollados y economías emergentes mediante la concesión de un acceso preferente a los mercados. Los principios que han de inspirar estos tratados según la Organización Mundial del Comercio son: el principio de predictibilidad (eliminar y no crear nuevas barreras comerciales) y el principio de competencia leal (imposición de aranceles y otras formas de protección solo bajo circunstancias particulares). Con lo cual, el IDSD (o el ISD en general) podría ser visto como un arancel que se tiene que pagar, si se quiere llevar a cabo la prestación de los servicios digitales sujetos al impuesto en España; y, además, hay que recordar que se trata de una medida que solo afecta a algunas compañías, no a todas, que operan en un sector muy específico de la economía¹⁴⁰.

No obstante, esto podría plantearse perfectamente en relación con todos aquellos impuestos que, no existiendo en el Estado de origen de la multinacional, sí que formen parte del sistema tributario del Estado en el que la multinacional presta sus servicios y con el que (el Estado) tiene suscrito un acuerdo de libre comercio. E, igualmente, este planteamiento decae en el caso del ISD si, -aceptando por un momento su naturaleza indirecta-, lo comparamos con el IVA, donde la importación se predica de “bienes” (a los que se puede exigir además un arancel) y no de “prestaciones de servicios”, que difícilmente pueden ser importadas.

5.4.4. ¿Plantea problemas de aplicación y control por la Administración tributaria?

GARCÍA-HERRERA BLANCO señala esta circunstancia como uno de los principales problemas o dudas que plantea el IDSD, ya que “cuando estemos ante una empresa no residente sin establecimiento permanente, no se podrá obtener en la actualidad toda la información, de acuerdo con las potestades de obtención de información de las Administraciones tributarias en nuestros días”¹⁴¹. Lógicamente esto es así, pero tampoco es

¹³⁹ Así lo señala URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. *Op. cit.* p. 20. Desde mi punto de vista, la progresividad a la que se hace alusión debe ser entendida en el sentido del principio de progresividad predicable del sistema tributario en su conjunto (artículo 31 CE), ya que el IDSD no es un impuesto progresivo (máxime si la categoriza como indirecto). De tal forma que, cuanto mayor sea la capacidad económica, mayor será (porcentualmente) el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; y, en el caso del IDSD, esto se verá cuando se superen los umbrales establecidos para ser considerado contribuyente.

¹⁴⁰ *Ibidem.* pp. 29-30.

¹⁴¹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 107-130. pp. 119-120.

uno de los problemas principales que plantea el IDSD¹⁴² y, de hecho, se encuentran ejemplos de este tipo de situaciones en la práctica totalidad de impuestos.

Por ejemplo: si una persona con residencia habitual en España (contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), tiene acciones depositadas en el extranjero, y la Administración tributaria extranjera no informa a la española, aunque el contribuyente tenga la obligación de consignar las ganancias patrimoniales obtenidas¹⁴³ (o pérdidas en su caso, si quiere beneficiarse de los mecanismos de compensación), si no lo hace, va a plantearse el correspondiente problema de aplicación y control por la Administración tributaria española, si no afloran esas ganancias y se mantienen depositadas en el extranjero. Todo ello, teniendo presente que el contribuyente, con tal intención defraudatoria difícil de controlar, no ha presentado las declaraciones informativas correspondientes estando obligado a ello (modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero, o modelo D6 relativo a la declaración de titulares de inversión española en el exterior en valores negociables) y, además, no se ha requerido a los órganos o entidades del Estado extranjero al efecto.

En definitiva, esta circunstancia, más que un problema, es una cuestión de índole práctica, connatural a todo impuesto, que aparece como consecuencia del hecho de que la Administración tributaria no sea omnipresente y, por lo tanto, no pueda fiscalizar todas las obligaciones tributarias que subyacen en la obtención de renta, prestación de servicios, entrega de bienes, etc. de los llamados a ser sujetos pasivos o contribuyentes de los respectivos impuestos; que, en cualquier caso, puede ser planteado como un problema accesorio, pero no como un problema principal del impuesto en concreto.

5.4.5. ¿Tiene un escaso impacto recaudatorio? ¿Produce un efecto negativo sobre la economía?

La previsión de recaudación en el Anteproyecto de LIDSD se estimaba en unos 1.200 millones de euros anuales, la cual sería posteriormente rebajada a 968 millones de euros. Igualmente, el Anteproyecto considera que la recaudación de este impuesto va a representar un porcentaje muy reducido del total de ingresos tributarios, previsión que relaciona con el impacto que pueda tener en la actividad económica, respecto de lo cual señala que no se

¹⁴² Desde mi punto de vista, los principales problemas que plantea el IDSD (o el ISD en general) son aquellos que tienen que ver con las graves irregularidad e incoherencias que presenta la medida a lo largo de su articulado (LIDSD y la Propuesta de Directiva de 2018). El problema de la aplicación y control por la Administración tributaria es algo accesorio que se da en cualquier impuesto y que, llegado su momento, se avanzará en su solución, si no es con la esperada propuesta en el seno de la OCDE, será a través del establecimiento de obligaciones de información o con la cooperación entre Estados.

¹⁴³ Resulta más ilustrativo mostrar el ejemplo a través de las ganancias (o pérdidas) patrimoniales, puesto que los rendimientos que los valores negociables generan (dividendos principalmente) pueden controlarse en mayor medida, debido a la retención que se practica en origen y que el inversor “recupera” a través de los CDI.

considera que el proyecto normativo vaya a tener un impacto significativo en dicha actividad¹⁴⁴.

Lógicamente, una nueva carga fiscal va a distorsionar la actividad económica, pero ¿llegaría a producir un efecto notablemente negativo sobre la economía? GARCÍA-HERRERA BLANCO considera que no (momento en el que el IDSD se encontraba en una fase primigenia de anteproyecto), ya que no parece que un gravamen tan limitado como el proyectado impuesto digital español pueda ser definitivo a la hora de que una empresa decida no invertir en nuestro país¹⁴⁵. Pero, desde mi punto de vista, podría llegar a tenerlo como consecuencia del poder e influencia que tienen las multinacionales susceptibles de ser consideradas contribuyente, máxime si se trata de multinacionales estadounidenses debido al poder que tal país tiene y que, por el momento, ha venido mostrándose en contra de estas medidas.

Finalmente, en lo que respecta al escaso impacto recaudatorio, no podemos comparar el IDSD con el IS, el IRNR, etc. porque claramente se vería que la recaudación de aquel es significativamente inferior a la de estos. Una circunstancia que no se puede ver como un problema, ya que existen impuestos que cuantitativamente tienen un peso inferior en el sistema tributario, pero no por ello dejan de colaborar en el aporte de ingresos a las arcas públicas; y, ello, independientemente de la rebaja que posteriormente se hace respecto de la previsión de recaudación (la cual, -por cierto-, se ha mantenido pese a la situación actual de pandemia).

5.5. La solución óptima de la tributación de la economía digital

La aparición de problemas en relación con los ISD constata una crisis aún mayor: la crisis de los sistemas tributarios, en tres ámbitos: (i) la insuficiencia de los impuestos tradicionales del sistema tributario para someter a gravamen los negocios de la economía digital; (ii) la idoneidad del mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los

¹⁴⁴ MINISTERIO DE HACIENDA. 2018. «Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.» *hacienda.gob.es*. hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20API%20IDSD.pdf.

¹⁴⁵ GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. *Op. cit.* En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 107-130. p. 121. Si bien, no de forma acertada en mi opinión, señala como dos problemas diferentes el “impacto negativo sobre la economía” y el “escaso impacto recaudatorio”, a diferencia de la interconexión que de ambos hace el Anteproyecto. Igualmente, *vid.* SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. *Op. cit.* (monografía). pp. 178-180. Si bien, este autor llama (erróneamente) “sujeto pasivo” al contribuyente del IDSD; y, por otro lado, se contradice al señalar, según él, una confusión conceptual en el Anteproyecto: “que un tributo recaude más o menos, no conlleva necesariamente una relación directa con la existencia de distorsiones en el mercado económico”, pero no argumenta más su postura y, precisamente (he aquí la contradicción) señala cómo se da esta relación directa en el IDSD entre escaso impacto recaudatorio e impacto negativo sobre la actividad económica.

Estados en función de los diversos puntos de conexión; y, (iii) la confusión que se produce en la tradicional distinción entre impuestos directos e indirectos¹⁴⁶.

Siguiendo a QUINTANA FERRER, no es necesario, -además de inconveniente-, que se produzca una adaptación, modificación o ruptura con el modelo actual de tributación. La economía digital no genera una capacidad económica distinta a la que viene siendo gravada por el resto de impuestos, tanto directos como indirectos¹⁴⁷. El ISD surge como una (mala) medida transitoria y unilateral que busca gravar a toda costa a las multinacionales de la economía digital, y no encuentra mejor forma (en el corto plazo) que formular un impuesto indirecto para sortear los CDI. Con lo cual, realmente la tributación de la economía digital puede, -y debe-, ser perfectamente asumida por los impuestos directos que graven la renta y, de hecho, -en mi opinión-, así se solventaría el problema que plantea el Impuesto, pues todos los defectos que venimos comentando están directa o indirectamente relacionados de algún modo con el hecho de que se otorgue naturaleza indirecta al ISD. No obstante, la que desde mi punto de vista es la solución óptima (tributación directa de la economía digital) requiere tiempo, requiere consenso y requiere una solución común en el marco de la OCDE.

En definitiva, asegurar una tributación justa de la economía digital necesariamente exige la formulación de un impuesto directo (o adaptar los existentes: IS o IRNR, y sus homólogos en otros países) para que, junto con las modificaciones oportunas que deban hacerse en los CDI y en el MC OCDE, se adopte una medida coherente y acorde con las bases jurídico-tributarias, que grave aquello que verdaderamente se pretende gravar: los beneficios (rentas) que se originan por la prestación de servicios digitales.

¹⁴⁶ QUINTANA FERRER, Esteban. 2019. «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales.» *Nueva Fiscalidad* (3): 159-198. pp. 184-185.

¹⁴⁷ *Ídem*.

6. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

La tributación de la economía digital es uno de los grandes desafíos actuales para el Derecho tributario. En consecuencia, resulta necesario: (i) identificar los problemas que este tipo de modelos de negocio plantean, a saber: el uso de estrategias de planificación fiscal agresiva, que producen una erosión de la base imponible y un traslado de beneficios; (ii) identificar los defectos que muestra el sistema tributario actual, a saber: la crisis del concepto de “establecimiento permanente”, el cual (a día de hoy) no puede ser aplicado a la economía digital; y, (iii) formular medidas adecuadas que solventen ambos problemas.

Por lo tanto, debido a que la economía digital es un fenómeno global que afecta a todos los países, la medida que solucione tales problemas debe formularse en atención a dicho contexto global, es decir, se requiere una medida consensuada y negociada en el seno de organizaciones internacionales integradas, bien por un gran número de Estados (p.ej. la Organización Mundial del Comercio), o bien integradas por Estados más pujantes en estos temas y con una capacidad de influencia mayor (p.ej. la OCDE), máxime si las empresas de la economía digital tienen su sede en estos Estados. No obstante, dada esta realidad global, lo prudente sería que este tipo de medidas adoptadas en el marco de organizaciones internacionales menos numerosas (en cuanto al número de Estados miembros se refiere), sean posteriormente respaldadas por grupos geopolíticos clave como el G-20.

De hecho, el camino que se sigue en la actualidad parece ser este: lograr acuerdos en organizaciones internacionales menos numerosas, pero integradas por las principales potencias mundiales (la OCDE). Y, en efecto, es de elogiar la labor realizada por la OCDE a través del Plan de Acción contra BEPS de 2013. Ciertamente es que ha transcurrido tiempo suficiente desde entonces para alcanzar una solución común, pero tampoco lo considero un lapso de tiempo desproporcionado. La OCDE está integrada por países de lo más variopintos que, en vez de preocuparse por factores como el consenso o la negociación, parece que forman parte de la Organización con el objetivo de imponer su postura y así defender mejor sus intereses, que también es algo que todo Estado debe tener presente (favorecer a sus nacionales), pero no es la mentalidad que debe tenerse si se forma parte de una organización de este tipo.

Con lo cual, siendo conscientes de que esta disparidad de pareceres (completamente legítimos) producen un retraso en las negociaciones, debemos tener presente que no se ha llegado a un acuerdo en la OCDE, principalmente, por la presión ejercida por los Estados Unidos; más concretamente, por la presión ejercida en los últimos años por el Gobierno estadounidense bajo la Administración Trump, ya que la posición originaria de Estados Unidos (bajo la Administración Obama) en relación con los desafíos fiscales que plantea la economía digital, era a favor de lograr los objetivos que se persiguen con el Plan de Acción contra BEPS, el cual suscribió en la Cumbre del G-20 de San Petersburgo de 2013.

En consecuencia, no sorprende que, ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo en la OCDE, comiencen a proponerse medidas, bien en organizaciones regionales (la UE), o bien por los Estados de forma unilateral.

La UE propuso en su día dos medidas (que no fueron finalmente aprobadas): la Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, que fue la que finalmente sostuvo la Comisión; y, la Propuesta de Directiva (originaria) por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Desde mi punto de vista, sería más acertada esta última que versa sobre una medida de tributación directa, ya que considero que la tributación de la economía digital debe hacerse necesariamente a través de un impuesto directo, concretamente, a través de la adaptación del IS y el IRNR. De hecho, como señala el artículo 1 de esta Propuesta de Directiva, lo que se pretende es adaptar el concepto “establecimiento permanente” a los efectos del IS, de acuerdo con esta nueva realidad: *“La presente Directiva establece normas que amplían el concepto de establecimiento permanente, como se aplica a los efectos del impuesto sobre sociedades en cada Estado miembro, de manera que incluya una presencia digital significativa mediante la cual se realiza total o parcialmente un negocio. La presente Directiva también establece determinados principios de atribución de beneficios o en relación con una presencia digital significativa a efectos del impuesto sobre sociedades”*.

Lógicamente, la adopción de un concepto de “establecimiento permanente virtual”, en la medida en que modifica drásticamente una imposición sobre la renta tradicionalmente ligada a la presencia física estable en el territorio de un Estado, no puede hacerse de forma unilateral por los Estados, requiriéndose al menos la presencia de una organización regional como la UE que lo instrumente, o la consecución de tal medida en acuerdos multilaterales. Además, debemos tener presente que las propuestas en el campo de la tributación directa son medidas a lograr en el largo plazo, precisamente por esta necesidad de consenso y, en cierta medida, “armonización” para que, al menos, la regulación de los países sea en su mayor parte coincidente y se logre una tributación justa de la economía digital. Con lo cual, al no haberse producido este objetivo hasta el momento, la adopción de medidas unilaterales por los Estados se veía venir, y se veía venir concretamente en el campo de la tributación indirecta, puesto que los impuestos de esta naturaleza satisfacen mejor las pretensiones de los Estados en el corto plazo y no alteran sustancialmente el conjunto del sistema impositivo, lo cual ocurriría si se modificase, -que en efecto debe hacerse-, el concepto de “establecimiento permanente” para que sea acorde con la nueva realidad.

Aparecen así las medidas unilaterales de naturaleza indirecta, en particular el ISD y, especialmente, por razones obvias, el IDSD español. Sorprende que España (vid. Informe de la Comisión Mixta para la UE 13/2018) esté de acuerdo con que la medida propuesta por la UE (ISD) cumpla el principio de subsidiariedad y que, en consecuencia, se haya de seguir el criterio de armonización para impuestos indirectos (artículo 113 TFUE); pero, posteriormente, adopte una medida que reproduce el contenido de la Propuesta de Directiva,

pero cuya razón de ser es evitar la actuación individual de los Estados. Más allá de este defecto que ya he comentado anteriormente, no por ello podemos decir que la actuación del legislador español sea completamente incoherente. Lo que es incoherente es el fondo de la Propuesta de Directiva y la LIDSD, en cuanto que, propone una y aprueba la otra, un impuesto “indirecto” que en modo alguno lo es, pero que es la única solución posible en el corto plazo sin reformular el IS y el IRNR.

Con lo cual, la actuación del legislador no es del todo incoherente. Es incoherente desde el punto de vista del Derecho, en cuanto que no se corresponde con una técnica legislativa depurada, adoptar medidas que subrepticamente esconden una realidad distinta (impuesto directo) y que contravienen los CDI suscritos por el Estado, sin que previamente sean adaptados a la nueva situación.

Pero, es coherente desde el punto de vista de los hechos. El legislador se encuentra en la siguiente tesitura: (i) tiene unos impuestos directos que gravan la renta que se muestran incapaces de someter a gravamen a la economía digital; (ii) ha asumido el MC OCDE y tiene suscritos CDI que, en relación con el punto anterior, le impiden obtener ingresos públicos, a través de tales impuestos, por los beneficios que obtienen las multinacionales de la economía digital; (iii) se ve en la necesidad de conseguir más recursos para financiar un gasto público en aumento como consecuencia del Estado de bienestar; (iv) en el contexto actual, necesita recursos en mayor medida para asegurar la recuperación económica debido a la crisis causada por la pandemia del SARS-CoV-2; y (v), viendo que lo que se pretende en el seno de las organizaciones internacionales de las que forma parte, es adoptar una medida común (preferiblemente de naturaleza directa), no le queda más remedio que adoptar una medida factible en el corto plazo que, como se ha visto, tiene que intentar hacerse a través de un impuesto indirecto para: por un lado, no tener que reformular sus impuestos que gravan las rentas de las sociedades (cuestión compleja necesitada de consenso global) y, por otro lado, sortear el MC OCDE y los CDI para asegurar su tributación en el Estado. De este modo, aparece un IDSD (de carácter temporal a la espera de la solución global) que, *“es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales (...)”* (artículo 1 LIDSD), el cual *“al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, (...) no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición”* (Preámbulo III, párr. 2º LIDSD), etc. que no está exento de crítica.

Además, la vocación de los Estados, al menos los de la OCDE (sin perjuicio de los Estados discrepantes), es llegar a una solución común entre todos. Podrían haberse preocupado los Estados que con posterioridad se han ido sumando a la adopción unilateral del ISD, de aprobar un impuesto, en cierta medida, acorde con aquellos otros tributos que ya estaban aprobados en los países de su entorno; pero, la realidad es bien diferente.

Partiendo de la base de que países como Hungría, Polonia y Portugal gravan a la economía digital casi de forma fortuita, pues resulta que, entre los hechos imposables de sus respectivos impuestos publicitarios o audiovisuales, se recoge el que es un tipo de prestación de servicios digitales (publicidad que visualiza el usuario y servicios audiovisuales mediante suscripción), nos encontramos con una más que clara diversidad normativa del ISD. Teniendo presente que los citados impuestos son ISD en un sentido impropio, puesto que considero que uno de los requisitos necesarios de este tipo de impuestos es establecer umbrales que delimiten quién puede ser considerado contribuyente del mismo; y, tales impuestos, bien no establecen ningún umbral, o bien es insignificante.

Con lo cual, (i) hay ISD que establecen más tipos de “prestaciones de servicios digitales” y, por lo tanto, abarcarán a más empresas (siempre y cuando tal prestación no se haya declarado como no sujeta); (ii) hay países que establecen distintos umbrales para que una determinada entidad sea considerada contribuyente; y, (iii) cada país establece su respectivo tipo impositivo.

Con lo cual, nos podemos encontrar con que existan empresas que, por la prestación de un determinado servicio digital, estén sujetas al ISD de un país, pero no al de otro; empresas que sean consideradas contribuyentes en un país, pero no en otro, como consecuencia de aplicar distintos umbrales; y, finalmente, empresas que van a ser gravadas con un tipo impositivo diferente en función del país en el que presten estos servicios. No obstante, esto es algo que generalmente se da en cualquier sistema tributario si lo comparamos con el de sus países vecinos, pero, en el caso de la tributación de la economía digital, se ve como un problema, puesto que los Estados (principalmente, de la OCDE, y aquellos que participaron en la Cumbre del G-20 de San Petersburgo respaldando el Plan de Acción contra BEPS) han asumido el compromiso de asegurar una tributación justa de la misma, que necesariamente requiere una solución única y común a ellos.

De hecho, sirva como ejemplo ilustrativo de esta diversidad de soluciones y medidas, el gráfico que a continuación se recoge, clasificando los ISD de nuestro entorno de acuerdo con los siguientes criterios¹⁴⁸: (i) umbral de ingresos globales y umbral de ingresos nacionales, a menor cuantía, mayor será el número de posibles contribuyentes; y, (ii) tipo impositivo, a mayor tipo impositivo, mayor carga tributaria va a soportar la entidad.

¹⁴⁸ No se establece como criterio “los servicios sujetos a gravamen”, ya que esta es una circunstancia a la que difícilmente se le puede otorgar un valor numérico para ser representada en un gráfico, además de las múltiples matizaciones y supuestos de no sujeción que cada Estado puede prever. Igualmente, téngase en cuenta que el ISD belga y checo todavía no ha sido aprobado, así como que el tipo impositivo del impuesto húngaro desde el 1 de julio de 2019 al 31 de diciembre de 2022 es del 0%. Por otro lado, ténganse igualmente en cuenta las facultades que se le otorgan al Presidente de Turquía para alterar los umbrales y el tipo impositivo. Finalmente, hay que decir que los datos en el gráfico se analizan *gross modo*, ya que cada Estado puede establecer matizaciones a la hora de cuantificar cada umbral.

Como puede observarse, la regulación del ISD en nuestro entorno es de lo más variada. En primer lugar, porque, si bien existe un umbral de ingresos globales bastante extendido que se fija en 750 millones de euros, el umbral de ingresos nacionales varía desde los 2 millones de euros en Turquía, a los 50 millones de euros en la propuesta que se sostiene en Bélgica. Con lo cual, dado que ambos umbrales deben darse cumulativamente, el

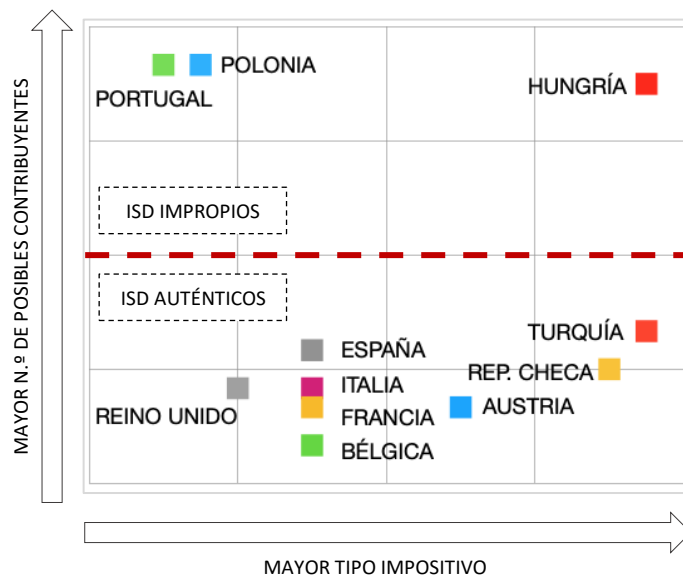


Ilustración 1. Análisis de los ISD europeos. Creación propia con los datos del trabajo

umbral de ingresos nacionales va a ser el que opere como definitivo de la condición (o no) de contribuyente de los respectivos impuestos. Y, en segundo lugar, otro punto en el que se nota esta diferencia en los ISD de nuestro entorno es en lo relativo al tipo impositivo, oscilando entre un 1% en Portugal y un 7,5% en Hungría y Turquía.

Finalmente, ¿cuál debería ser entonces el camino a seguir? Considero que la consecución de una tributación justa de la economía digital debe hacerse mediante la instrumentación de medidas de naturaleza directa, lo cual puede hacerse a través de la adaptación de los impuestos directos actuales que gravan la renta de las sociedades (IS e IRNR) o mediante la creación de un nuevo impuesto directo particular. Creo que lo conveniente sería decantarse por la primera opción, puesto que, en efecto, el valor fiscal que se atribuye a los usuarios como activo fundamental en este tipo de modelos de negocio, es un valor distinto, sí; pero no difiere en lo sustancial del valor de otros activos tradicionales generadores de beneficio (ventas, rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, etc.), ya que la capacidad económica que manifiesta la entidad va a ser la misma en todo caso. Con lo cual, al menos en aras a evitar una mayor dispersión normativa en el sistema tributario, lo adecuado sería modificar los impuestos directos actuales y no introducir uno nuevo como ocurre en el caso de los llamados “gravámenes de equiparación”.

Los gravámenes de equiparación (*equalization levy*), en mi opinión, no son un tipo de impuesto que satisfaga el objetivo que se persigue, ya que (al menos en la India) se trata de un impuesto que solo se aplica a las operaciones entre empresarios, declarándose exentas las operaciones entre empresario y consumidor. Además, la realidad muestra que este impuesto no cumple con el objetivo de gravar a las multinacionales, ya que algunos autores han manifestado que, en la práctica, la carga fiscal está siendo trasladada a los anunciantes locales

(anunciantes, pues es eminentemente un impuesto publicitario), especialmente, PYMES a través de acuerdos contractuales¹⁴⁹.

En consecuencia, considero que lo conveniente sería adoptar una medida en el sentido que señala la UE, -si bien en el seno de la OCDE-, con su propuesta relativa al “establecimiento permanente virtual”. Una Propuesta que no he tenido la oportunidad de examinar detalladamente, -por exceder de los límites del presente trabajo-; pero, -como anteriormente he señalado-, va encaminada en la que, a mi juicio, es la solución óptima: adaptar los impuestos sobre sociedades actuales frente al reto que presenta la economía digital, pues esta es la manera más conveniente de asegurar una tributación justa de la misma.

¹⁴⁹ RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. 2019. «Soluciones unilaterales para la fiscalidad de la economía digital. Especial referencia al "equalization tax".» En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 131-154. Pamplona: Thomson Reuters. p. 147.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLAMO CERRILLO, Raquel, y M.^a Gabriela LAGOS RODRÍGUEZ. 2014. «La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal.» *Revista Técnica Tributaria* (108): 135-163.
- AGENZIA ENTRATE. 2021. «Circolare n. 3: Imposta sui servizi digitali.» *agenziaentrate.gov.it*. agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/0/Circolare_3_23.03.2021+%282%29.pdf/d55787f9-bbed-5285-ad18-058032f6a23a.
- ASEN, Elke. 2021. *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*. taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/.
- ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA. 2018. «Parecer COM (2018) 148 Proposta de Directiva do Conselho (...)» *eur-lex.europa.eu*. eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=consil%3AST_9801_2018_INIT.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, y Alberto QUINTAS SEARA. 2016. «Una aproximación al concepto de "Planificación Fiscal Agresiva": utilizado en los trabajos de la OCDE (primera parte).» *Análisis Tributario* (337): 14-24.
- COMISIÓN EUROPEA. 2017. «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 21 de septiembre de 2017: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital COM (2017) 547 final.» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:52017DC0547.
- . 2014. «Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, de 28 de mayo de 2014.» *ec.europa.eu*. ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf.
- CONSEIL DES MINISTRES DE LA FRANCE. 2019. *Création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*. gouvernement.fr/conseil-des-ministres/2019-03-06/creation-d-une-taxe-sur-les-services-numeriques-et-modificat.
- CONSEJO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE LA UE. 2018. *Impuesto digital*. consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2018/11/06/.
- . 2019. *Impuesto digital*. consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2019/03/12/.
- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. 2018. «Bulgarian Presidency digital taxation roadmap.» *data.consilium.europa.eu*. data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf.
- . 2016. «Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj.
- . 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, de 21 de marzo de 2018 COM (2018) 148 final 2018/0073(CNS).» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148.
- CONSEJO EUROPEO. 2020. «Conclusiones sobre el Plan de Recuperación y el marco financiero plurianual para 2021-2027.» *consilium.europa.eu*. consilium.europa.eu/media/45124/210720-euco-final-conclusions-es.pdf.
- . 2021. «Declaración sobre la COVID-19, el mercado único, la política industrial, el ámbito digital y la economía, el Mediterráneo oriental y Rusia.» *consilium.europa.eu*. consilium.europa.eu/media/49007/250321-vtc-euco-statement-es.pdf.
- CORTES GENERALES. 2018. «Informe 13/2018 de la Comisión Mixta para la Unión Europea, de 7 de mayo de 2018, sobre la aplicación del principio de subsidiariedad por la Propuesta de Directiva del Consejo (...) COM (2018) 148.» *congreso.es*. congreso.es/public_oficiales/L12/CORT/BOCG/A/BOCG-12-CG-A-204.PDF#page=12.
- DUARDO SÁNCHEZ, Aliuska. 2017. «Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional: la residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS.» *Quincena fiscal* (12): 45-82.
- ELVIRA BENITO, David. 2000. «El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria.» *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (16): 350-372.
- FOLKETING. 2018. «Begrundet udtalelse om Kommissionens forslag til beskatning af den digitale økonomi.» *eu.dk*. [eu.dk/samling/20171/kommissionsforslag/KOM\(2018\)0147/bilag/3/1893153.pdf](https://eu.dk/samling/20171/kommissionsforslag/KOM(2018)0147/bilag/3/1893153.pdf).
- FRANKFURTER ALLGEMEINE. 2021. «Scholz: Historischer Durchbruch bei Digitalsteuer erzielt.» *faz.net*. faz.net/aktuell/wirtschaft/scholz-historischer-durchbruch-bei-digitalsteuer-erzielt-17374402.html.
- GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. 2020. «El impuesto sobre determinados servicios digitales.» *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales* (14): 47-70.
- GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. 2019. «El impuesto sobre determinados servicios digitales: la "Tasa Google".» *Quincena Fiscal* (11): 47-68.
- GARCÍA NOVOA, César. 2019. «Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea.» En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 25-68. Pamplona: Thomson Reuters.

- GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. 2019. «El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada.» En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 107-130. Pamplona: Thomson Reuters.
- GOBIERNO VASCO. 2021. *La Viceconsejera de Hacienda, Itziar Aguirre, urge a una reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico antes del verano*. irekia.euskadi.eus/es/news/68897-viceconsejera-hacienda-itziar-aguirre-urge-una-reunion-comision-mixta-del-concierto-economico-antes-del-verano.
- HOUSE OF REPRESENTATIVES OF MALTA. 2018. «Reasoned Opinion of The House of Representatives of Malta: Proposal for a Council Directive (...) COM (2018) 147 y COM (2018) 148.» secure.ipex.eu. secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20180072/mtkam.do.
- IGLESIAS CARIDAD, Marcos. 2020. «Impuestos sobre servicios digitales: el TJUE convalida el impuesto húngaro. Análisis de la sentencia de 3 de marzo de 2020.» *Nueva Fiscalidad* (2): 235-251.
- KARABOYTCHEVA, Miroslava Kostova. 2020. «Taxation of the digital economy: Latest developments.» europarl.europa.eu. [europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_ATA\(2020\)659414](http://europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_ATA(2020)659414).
- LAGO MONTERO, José María. 2015. «Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad.» *Ars Iuris Salmanticensis* III (2): 55-73.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. 2020. *Spain Has Approved the Digital Service Tax: The Controversy Is Served*. Kluwer International Tax Blog. kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/.
- LIEBOWITZ, Stan J. 2002. *Rethinking the Networked Economy: The True Forces Driving the Digital Marketplace*. Dallas (EE.UU.): Amacom.
- LUCAS DURÁN, Manuel. 2016. «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal.» *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 115-126.
- MACARRO OSUNA, José Manuel. 2020. «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE.» *Quincena Fiscal* (6): 1-56 (versión PDF).
- MACARRO OSUNA, José Manuel. 2018. «Novedades en la tributación del comercio electrónico y de la economía digital en la UE: ¿búsqueda de aliados o el reconocimiento de una guerra perdida?» *Blog del Máster en Investigación Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*.
- MARTÍN LÓPEZ, Jorge. 2015. «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias.» *Quincena fiscal* (Aranzadi) (8): 41-91.
- MARTÍN QUERALT, Juan (coaut.). 2019. *Curso de derecho financiero y tributario (30ª Edición)*. Madrid: Tecnos.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.). 2019. *Derecho financiero y tributario Parte general: lecciones de cátedra (20ª Edición)*. Valladolid: Thomson Reuters.
- MERINO JARA, Isaac (dir.). 2020. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General (9ª Edición)*. Madrid: Tecnos.
- MILL, John Stuart. 1848. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*. Londres: Publicado por John W. Parker West Strand.
- MINISTERIO DE HACIENDA. 2018. «Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.» hacienda.gob.es/hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20API%20IDSD.pdf.
- NOCETE CORREA, Francisco José. 2020. *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- OCDE. 2013. «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.» oecd-ilibrary.org. OECD Publishing. doi.org/10.1787/9789264202719-en.
- . 2016. «Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7: Informe final 2015.» oecd.org. OECD Publishing. doi.org/10.1787/9789264257757-es.
- . 2010. «Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada).» globbal.co. OECD Publishing y en su versión española: Instituto de Estudios Fiscales. globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf.
- . 2014. «Proyecto OCDE/G20 BEPS: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital: Acción 1 Objetivo del 2014 (Versión preliminar).» oecd.org. OECD Publishing. oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf.
- . 2015. «Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015: Resúmenes.» oecd.org. OECD Publishing. oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf.
- OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. 2021. «Section 301 Investigation: Report on Spain's Digital Services Tax.» ustr.gov. ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf.
- OIREACHTAS. 2018. «Report under Dáil Standing Order 114 and Seanad Standing Order 116 on COM(2018)147 and COM(2018)148.» data.oireachtas.ie.

- data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/committee/dail/32/joint_committee_on_finance_public_expenditure_and_reform_and_taoiseach/euScrutiny/2018/2018-05-22_eu-scrutiny-report-reasoned-opinion-on-com-2018-147-and-148_en.pdf.
- PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY. 2019. *Sněmovní tisk 658/0 Vln. z. o dani z digitálních služeb.* psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=658&CT1=0.
- QUINTANA FERRER, Esteban. 2019. «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales.» *Nueva Fiscalidad* (3): 159-198.
- RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. 2020. «Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales: Sugerencias de la OCDE, propuestas de la UE y soluciones adoptadas en algunos Estados.» En *Tributación de la economía digital*, de Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Luis María ROMERO FLOR (dir.), 17-40. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos.
- RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. 2019. «Soluciones unilaterales para la fiscalidad de la economía digital. Especial referencia al "equalization tax".» En *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, de César GARCÍA NOVOA (dir.), 131-154. Pamplona: Thomson Reuters.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. 2020. «El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español a la luz de su naturaleza jurídica.» En *Tributación de la economía digital*, de Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Luis María ROMERO FLOR (dir.), 85-106. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos.
- . 2016. «La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS.» *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3.ª Parte)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 131-140.
- . 2020. *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. 1987. *Lecciones de derecho financiero (6ª Edición)*. Editado por Universidad Complutense de Madrid. Madrid.
- SERVICIOS DEL CONSEJO DE LA UE. 2018. «Document Impact Assessment: Accompanying the document Proposal for a Council Directive (...) ST 7420 2018 ADD 1 - 2018/0073 (CNS).» *eur-lex.europa.eu*. EUR-Lex. eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=consil%3AST_7420_2018_ADD_1.
- TAPSCOTT, Don. 1995. *The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence*. Nueva York: McGraw-Hill.
- THOMSON REUTERS. 2018. *Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover*. reuters.com/article/us-eu-digital-tax-idUSKCN1IW337.
- TWEEDE KAMER DER STATEN-GENERAAL. 2018. «Onderwerp: Gemotiveerd advies (subsidiariteit) over de EU-voorstellen Richtlijn vennootschapsbelasting significante digitale aanwezigheid COM (2018) 147, en Richtlijn gemeenschappelijk systeem voor belasting digitale diensten COM (2018) 148.» *tweedekamer.nl*. tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?id=2018Z08965&did=2018D28956.
- URÍA MENÉNDEZ ABOGADOS. 2021. «Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español.» *uria.com*. uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120.
- ZIMMERMANN, Hans-Dieter, y Veith KÖRNER. 1999. «Emerging Industrial Structures in the Digital Economy: the Case of the Financial Industry.» *Americas Conference on Information Systems (AMCIS)*. Milwaukee (EE.UU.): AIS Electronic Library (AISeL). 115-117.

ANEXO 1: CUADRO-RESUMEN COMPARATIVO DEL ISD EN EUROPA

PAÍS	SERVICIOS OBJETO DE GRAVAMEN (*)	UMBRAL DE INGRESOS GLOBALES (*)	UMBRAL DE INGRESOS NACIONALES (*)	TIPO	ESTADO ACTUAL					
Austria	Prestación de servicios de publicidad en línea	750 millones EUR	25 millones EUR	5%	En vigor desde el 1 de enero de 2020.					
Bélgica	Emplazamiento de publicidad dirigida en una interfaz digital Transmitir datos recopilados del usuario Puesta a disposición de interfaces digitales multilaterales	750 millones EUR	50 millones EUR	3%	Pendiente de aprobación. Existe una Propuesta ante el Parlamento.					
España	Servicios de publicidad en línea Servicios de intermediación en línea Servicios de transmisión de datos	750 millones EUR	3 millones EUR	3%	En vigor desde el 16 de enero de 2021.					
Francia	Proporcionar al usuario una interfaz digital Prestación de servicios comercializados de publicidad	750 millones EUR	25 millones EUR	3%	En vigor desde el 25 de julio de 2019. Retroactividad desde el 1 de enero de 2019.					
Hungría	Publicidad en idioma húngaro a través de Internet	100 millones HUF (≈ 285.000 EUR)	NO ES APLICABLE	7,5%	En vigor desde el 15 de agosto de 2014. De 01/07/19 a 31/12/22, tipo impositivo 0%.					
Italia	Publicidad dirigida en una interfaz digital Provisión al usuario de una interfaz digital multilateral Transmisión de datos recopilados del usuario	750 millones EUR	5.5 millones EUR	3%	En vigor desde el 1 de enero de 2020.					
Polonia	Servicios de medios audiovisuales bajo demanda Emisión de comunicaciones comerciales (si mayores a los anteriores)	NO ES APLICABLE		1,5%	En vigor desde el 1 de julio de 2020.					
		No están sujetos los micromempresarios								
Portugal	Servicios audiovisuales mediante suscripción	NO ES APLICABLE		1%	En vigor desde el 17 de febrero de 2021.					
Reino Unido	Servicios (plataformas) de redes sociales Motores de búsqueda de Internet Mercado en línea	500 millones GBP (≈ 580 millones EUR)	25 millones GBP (≈ 29 millones EUR)	2%	En vigor desde el 22 de julio de 2020. Retroactividad desde el 1 de abril de 2020.					
República Checa	Ejecución de una campaña de publicidad dirigida Uso de interfaces digitales multilaterales Suministro de datos del usuario	750 millones EUR	100 millones CZK (≈ 4 millones EUR)	7%	Pendiente de aprobación. Existe un Proyecto del Gobierno.					
Turquía	Cualquier servicio publicitario ofrecido en el entorno digital Cualquier contenido destinado a ser reproducido Proporcionar entornos digitales de interacción entre usuarios	750 millones EUR o equivalente en otra divisa	20 millones TRY (≈ 2 millones EUR)	7,5%	En vigor desde el 7 de marzo de 2020.					
		El Presidente puede bajar estos umbrales a 0 o triplicarlos		El Presidente puede bajar el tipo a un 1% o duplicarlo						
A FAVOR	Alemania (*)	Eslovaquia	Eslovenia	Letonia	Noruega	EN CONTRA	Dinamarca	Irlanda	Finlandia	Suecia

Tabla 1. Creación propia. Datos a fecha junio de 2021. (*) Ténganse en cuenta las matizaciones hechas a lo largo del trabajo para no malinterpretar el cuadro-resumen.