

**Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto
sobre Determinados Servicios Digitales**
«BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020 [BOE-A-2020-12355]

La Ley que vamos a comentar crea el Impuesto sobre determinados servicios digitales, consta de 16 artículos, 1 disposición transitoria y 6 disposiciones finales. Vamos a contextualizar resumidamente por qué aparece en nuestro país esta figura.

La tecnología de la información y la informática han significado una revolución en la forma de comunicación global. La comunicación inmediata a través de la red ha cambiado completamente la percepción del tiempo y del espacio, afectando dimensiones de nuestra vida diaria, incluso cambiando el concepto clásico de privacidad. La tecnología ha facilitado que la información llegue de modo casi instantáneo a todas partes del globo. Así, mientras que en la era analógica el acceso y la obtención de la información, con o sin el permiso de sus propietarios, entrañaba mayor dificultad que actualmente, en la era digital la información puede estar concentrada en un pequeño dispositivo USB, facilitando su transporte a cualquier parte.

En este contexto, uno de los principales problemas tributarios actuales es la desconexión que existe entre el lugar donde se crea valor y el territorio donde las empresas digitales pagan sus impuestos. Hasta ahora todo se había basado en el establecimiento de un vínculo físico, es decir, la condición indispensable para gravar la actividad de una empresa era su presencia física en el estado en cuestión. Pero esto cambia radicalmente, surgiendo un nuevo concepto de establecimiento permanente. Muchas actividades económicas no exigen un contacto físico de los agentes económicos, sino que se realizan *on line*. La OCDE ha construido el concepto de presencia digital significativa, con relación a las denominadas actividades económicas «totalmente desmaterializadas». Son aquellas que se realizan en un estado distinto del de la fuente, en el que no necesitan tener presencia física entendida como establecimiento permanente. También englobaría aquellas operaciones *on line* en las que el soporte físico está en el país de la fuente y no en el que se prestan los servicios. Es decir, se plantean criterios como el número de contratos comerciales firmados en un territorio para considerar que una empresa tiene presencia virtual imponible en un Estado, aunque no se haya establecido físicamente en el mismo.

Otra línea de actuación de la OCDE está claramente enfocada a la lucha contra la deslocalización de beneficios hacia países de baja o nula tributación. Se necesitaría una norma que permitiese al Estado fuente gravar los beneficios sujetos a baja tributación en el país de residencia de la compañía (y viceversa) y otra que negase la deducibilidad de aquellos beneficios generados por pagos a personas o entidades localizadas en territorios considerados de baja tributación.

La OCDE establece tres posibles criterios para justificar la tributación de una multinacional tecnológica en un país: 1- la localización de los usuarios de los negocios digitales; 2- la generación de los intangibles para el desarrollo de su actividad y 3- el que gira en torno al concepto de presencia digital significativa.

Se produce una búsqueda de gravámenes que sujeten esas riquezas de compañías tecnológicas que se escapan: a través del llamado Pilar 1: a largo plazo, tiene como objetivos la reforma de los sistemas tributarios de los Estados miembros y los tratados entre países, así como la definición del concepto de presencia digital imponible (nuevo concepto de establecimiento permanente). Propuesta global de tributación de la economía digital y del llamado Pilar 2: conocido como «GloBE», enfocado en la lucha ante la erosión de base tributaria, que ha recomendado un mínimo nivel de tributación «efectiva» para dichas empresas multinacionales y la implantación de un impuesto temporal sobre las principales actividades digitales que actualmente escapan a las redes tributarias europeas.

La OCDE fijaba en su informe 2020 como tope para la implantación de nuevas normas. Se intentó una armonización en la UE. No se ha conseguido y los países han ido estableciendo de manera unilateral un impuesto similar al propuesto en la UE: Francia, Italia, Reino Unido y ahora España. También se conoce como Tasa google o tasa GAFA (acrónimo de Google, Apple, Facebook o Amazon).

España no ha querido pues esperar a la materialización de una solución internacional (alrededor del denominado Pilar I, cuyo avance se ha estancado «la UE amenaza con abrir su propio camino»), y ha regulado domésticamente esta materia de modo unilateral y, en principio, transitorio, siguiendo los pasos de otros países como Francia, Italia y Reino Unido.

La ley dedica el artículo 4 a establecer *conceptos y definiciones* necesarios para comprender la misma, así: contenidos digitales, dirección de protocolo de internet (IP), grupo, interfaz digital, servicios digitales, servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea, servicios de transmisión de datos, usuario, publicidad dirigida, servicios financieros regulados, entidad financiera regulada.

El Impuesto sobre determinados servicios digitales establece como *hecho imponible* que estarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto (art. 5)¹.

Es un tributo definido normativamente como indirecto², que deberá ser liquidado trimestralmente y que grava al 3% las siguientes operaciones cualificadas («servicios digitales»):

1. Descripción que recuerda, como señala MENÉNDEZ MORENO, A.: «¡Vaya par de gemelos!». *Quincena Fiscal*, 2020, 22, a la del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Sobre las dudas de si el impuesto es realmente directo o indirecto y otras cuestiones debatidas, vid. MENÉNDEZ MORENO, A.: *Vaya par de gemelos.*, ob.cit., quien señala que «la conclusión a la que es posible llegar es que los aspectos nucleares más determinantes de su

- Servicios de *publicidad en línea*, considerados como servicios de inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de esa interfaz.
- Servicios de *intermediación en línea*, entendidos como la puesta a disposición de plataformas que permitan a diferentes usuarios ponerse en contacto entre ellos, bien para facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes, bien para interactuar entre ellos.
- Servicios de *transmisión de datos*, esto es, la venta o cesión de datos de usuarios recopilados en las interfaces digitales por la actividad de estos.

A continuación, la Ley recoge una extensa relación de *supuestos de no sujeción* (art. 6):

- 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.
- 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.
- Las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.
- Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.
- Las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.
- 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.

Uno de los mayores problemas de la regulación de este impuesto es la localización IP en España. Las *prestaciones de servicios se entenderán realizadas*, según el art. 7, en el territorio de aplicación del impuesto, cuando algún usuario esté situado en el mismo, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.

calificación llevan a la convicción de que se trata, en efecto, de un impuesto directo. Y tal vez la contundencia explícita del art. 1 LIDSD al calificarlo de indirecto tiene, como explicación más verosímil, la pretensión de eludir el previsible vaciamiento de la capacidad recaudatoria de este gravamen que se produciría por la aplicación de los tratados y convenios internacionales que contempla el art. 3 de la propia LIDSD, normas cuyo ámbito de aplicación es, por excelencia, como resulta conocido, el de los impuestos directos», y MACARRO OSUNA, J.M.: «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», en Quincena fiscal núm. 6/2020.

Se considera que un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto:

- En el caso de los *servicios de publicidad en línea*, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial.
- En el caso de los *servicios de intermediación en línea* en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.
- En el caso de los *servicios de transmisión de datos*, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.

Por último, no se tendrá en cuenta, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales:

- El lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, en los casos de servicios de intermediación en línea en que exista esta.
- El lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

Tendrán la consideración de *contribuyentes* del Impuesto sobre determinados servicios digitales, art. 8, residentes o no, aquellas entidades que superen los siguientes umbrales:

- Que el total de los ingresos del ejercicio anterior supere los 750 millones de euros (por todos los conceptos de actividad, esto es, más allá de las operaciones cualificadas).
- Que el total de los ingresos derivados de la prestación de «servicios digitales» realizada en territorio español supere los 3 millones de euros en el año natural anterior.

No obstante, para las entidades que pertenezcan a un grupo en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, los umbrales se determinan a nivel de grupo.

Según el art. 9 de la ley comentada, el *devengo* se produce en el momento en que las operaciones gravadas se presten, ejecuten o efectúen. En el caso de pagos anticipados el devengo se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

El art. 10 regula la *base imponible*, señalando que, con carácter general, está 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, estableciéndose unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios (art. 10.2).

La ley recoge una serie de obligaciones formales en su art. 13 y deja en manos del Reglamento el desarrollo. En el Proyecto de Reglamento se establece la obligación para los contribuyentes de llevar, conservar y poner a disposición de la Administración Tributaria, por cada período de liquidación:

- un registro de *operaciones sujetas al impuesto*,
- así como una *memoria descriptiva* donde se deberán describir los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas para analizar la sujeción al impuesto de los servicios digitales prestados, localizar la prestación de cada servicio y su atribución al territorio de aplicación del impuesto, calcular los ingresos de las operaciones sujetas e identificar los ficheros, aplicaciones y programas empleados en tales procesos.
- En los registros realizados por cada operación será necesario reflejar los parámetros necesarios para determinar la base imponible del impuesto, identificando el cliente de la operación, especificando los requisitos para ello.
- Se dispone igualmente que los libros o registros que el contribuyente deba llevar en cumplimiento de otras obligaciones fiscales podrán ser utilizados a efectos del cumplimiento de la obligación registral de este tributo.
- Modelo 420 de autoliquidación, presentación vía electrónica a través de internet
- *Plazo general de ingreso* hasta el último día del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural.
- No obstante, para este primer ejercicio de aplicación, 2021, la presentación e ingreso de la autoliquidación del primer trimestre del 2021 se efectuará en el plazo previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre de 2021 (del 1 al 31 de julio de 2021). Por lo tanto, las primeras autoliquidaciones del impuesto no se presentarán hasta el 1 de julio de 2021.

Respecto al *régimen de infracciones y sanciones*, el artículo 15 establece una remisión general a la Ley General Tributaria y un régimen sancionador específico consistente en calificar como de infracción grave el no establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto, fijando la sanción en multa pecuniaria del 0,5 % del importe neto de la cifra de negocios del año anterior, con un máximo de 40.000 euros y un mínimo de 15.000 euros por cada año natural en el que el incumplimiento se ha producido, pudiendo ser la sanción objeto de reducción.

Aunque estas páginas no nos permiten extendernos, al menos hay que señalar que es un impuesto rodeado de muchas críticas y problemas. Entre ellos que la implantación unilateral de esta medida podría potencialmente reducir el interés de la inversión extranjera en España en el ámbito de la prestación de servicios digitales (o en la

consolidación o incremento de su presencia), hasta incluso llegando al planteamiento por parte de multinacionales digitales de reducir su perfil en nuestro país, si su cuota de negocio no compensara el aumento de carga impositiva. O que va a suponer un peligro para el desarrollo de las empresas y *start-ups*, para las que va a ser más costoso acceder a los servicios digitales afectados por el impuesto. Como hemos señalado, va a ser difícil exigirlo y tiene una complicada gestión.

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO
Profesora Titular de Universidad
Área de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad de Salamanca
mguervos@usal.es