



for its possible incompatibility with International Tax Law and European Law. In this work, we will analyze the essential elements of this tax, we will identify the main controversial issues that its legal regime raises from international and european law, and we will try to answer to them.

Keywords: Tax Law - European taxation - Digital economy - Digital Services Tax - International taxation - Double Taxation Avoidance Agreement - Non-discrimination - Spain

1. Introducción

A comienzos del mes de julio de 2021 se ha alcanzado un acuerdo histórico en el seno de la OCDE Marco Inclusivo sobre BEPS, al que se han adherido ya 130 países y jurisdicciones, con el que pretende sentar los cimientos de un nuevo marco para la Fiscalidad Internacional, y que persigue garantizar que las grandes empresas paguen su parte justa de impuestos (*fair share tax*) con independencia del país en el que desarrollen sus actividades económicas⁽¹⁾. Este nuevo marco, cuyos aspectos esenciales se darán a conocer en el mes de octubre, permite adaptar los rasgos esenciales del sistema tributario internacional, a la economía del Siglo XXI, cada vez más digitalizada y globalizada. Conviene recordar, en este sentido, que reformar el sistema tributario internacional para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, reestablecer el equilibrio del marco fiscal internacional y evitar la aparición de nuevas medidas fiscales unilaterales descoordinadas ha sido una prioridad de la comunidad internacional en los últimos años (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2020, p. 1).

Instituciones internacionales como la OCDE y la ONU, y organismos supranacionales, como la UE, han centrado sus esfuerzos en ofrecer una solución consensuada y coordinada a la problemática fiscal planteada por la digitalización e internacionalización de las actividades económicas, siendo dicha respuesta común hoy en día aún más necesaria en el actual contexto de pandemia provocada por el COVID-19.

De ahí la relevancia de la Declaración política alcanzada recientemente en la que, como viene siendo habitual desde enero de 2019⁽²⁾, se organizan las propuestas presentadas en torno a dos grandes pilares. El Pilar 1 garantizará una distribución más justa y eficiente de los derechos impositivos de los diferentes Estados, al incorporar, junto al tradicional reparto entre los Estados de residencia y de la fuente, a la jurisdicción de mercado. Para ello, se propone un nuevo marco normativo para la asignación de los derechos impositivos y de beneficios imponibles obtenidos por las grandes empresas multinacionales, incluidas también las digitales, en las jurisdicciones de mercado en las que llevan a cabo su actividad económica, y obtienen beneficios, cuenten o no con presencia física en dichos territorios. Por otra parte, el Pilar 2 tiene como objetivo garantizar una tributación mínima global de los grupos multinacionales, y evitar así una posible erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Para ellos se propone la adopción de un impuesto mínimo global que los Estados pueden aplicar para proteger su base imponible.

Aunque se trata de un acuerdo crucial, aún queda un largo camino por recorrer hasta que esta declaración política se materialice en una propuesta articulada y consensuada nuevamente en el marco de la OCDE Inclusive Framework on BEPS, y se implemente, a continuación, por los distintos Estados y jurisdicciones en sus respectivos ordenamientos internos. Hasta que llegue ese momento, si llega, seguirán resultando operativas las medidas adoptadas por los diferentes Estados a título individual con el objetivo de hacer frente a los retos de la

(1) Nos referimos a la Declaración política Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, presentada por la OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS, el 1 de julio de 2021. Véase en <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

(2) El Marco Inclusivo sobre BEPS publicó en enero de 2019 una concisa declaración política en la que, con el fin de alcanzar una solución estructural global sobre los retos de la fiscalidad de la economía digital, organizaba las diferentes propuestas presentadas hasta ese momento en torno a dos grandes Pilares. El Primer Pilar se centra en la atribución de los derechos de imposición en el ámbito internacional con el fin de revisar los criterios de conexión y las normas sobre imputación de beneficios a cada jurisdicción (re-allocation of profit and revised nexus rules); mientras que el Segundo Pilar se ocupa de algunas cuestiones pendientes relativas a la erosión de las bases imponibles y al traslado de beneficios (Global anti-base erosion proposal). Véase Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía - Declaración política, aprobada por el Marco Inclusivo sobre BEPS el 23 de enero de 2019 en www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf.



digitalización económica, y salvaguardar la sostenibilidad de sus sistemas financieros, especialmente, en la coyuntura actual de crisis sanitaria, económica y social provocada por la pandemia del COVID 19.

Conviene recordar en este sentido que la ausencia de consenso internacional hasta la fecha y la necesidad de adoptar medidas apelando a la sostenibilidad de las arcas públicas ha determinado que algunos Estados a nivel individual reaccionen incorporando medidas fiscales de diferente calado⁽³⁾, consistentes, a grandes rasgos, en la articulación de regímenes fiscales específicos para las grandes empresas multinacionales (como en Reino Unido, Australia y EEUU), en la modificación de la definición de establecimiento permanente con el fin de incluir un nuevo criterio de sujeción que tenga en cuenta la presencia virtual de una empresa (como es el caso de Israel, India, Arabia Saudí, y, en el seno de la UE, de Italia y Eslovaquia); o, en su caso, en la aplicación de una retención en la fuente sobre determinados productos y servicios digitales (como sucede en Malasia, Brasil, Reino Unido y Grecia). Entre estas acciones individuales, se encuentran los Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales en sus diferentes variantes.

Se trata, a grandes rasgos, de impuestos específicos y sectoriales que recaen sobre el volumen de negocio de determinadas operaciones electrónicas y/o modelos de negocio digitales. En el escenario europeo, Austria, Francia, Hungría, Italia, Polonia, Turquía y Reino Unido cuentan ya con un Digital Services Tax (en adelante, DST); Bélgica, República Checa y Eslovaquia, han publicado propuestas para aprobar un DST, y Noruega, Letonia y Eslovenia han anunciado públicamente su intención de incorporar en sus respectivos sistemas tributarios una figura impositiva similar⁽⁴⁾.

También en el ámbito de la Unión Europea hubo un intento frustrado de incorporar un Impuesto Europeo sobre determinados

Servicios Digitales en 2018⁽⁵⁾, y tras su fracaso, un impuesto sobre los servicios de publicidad en línea a comienzos de 2019⁽⁶⁾. Esta idea ha cobrado nuevamente fuerza con el anuncio de la creación de un impuesto digital europeo para 2023, del que se estima una recaudación de 1,3 billones de euros⁽⁷⁾.

En este contexto, el Estado español no ha querido permanecer al margen y ha aprobado el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en virtud de la Ley 4/2020, de 15 de octubre (en adelante, LIDSD), y su correspondiente desarrollo reglamentario por el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, RIDSD). Se trata de un tributo de naturaleza indirecta y provisional con el que se pretende gravar, conforme a lo dispuesto en la referida Ley, la prestación de determinados servicios digitales (exclusivamente, los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos) en los que exista intervención de usuarios situados en territorio español. El Impuesto, por tanto, no grava cualquier servicio digital, sino que recae, exclusivamente, sobre unos concretos servicios digitales que se singularizan (o al menos así se considera desde la normativa) por la contribución que realizan los usuarios al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios y que ésta monetiza.

(3) Véase la descripción que de las diversas medidas unilaterales adoptadas por los Estados a nivel global para hacer frente a los desafíos de la digitalización económica realiza Sarfo (2018). Puede consultarse, asimismo, la descripción realizada en el Informe Provisional OCDE 2018 (pp. 135-140 y p. 161).

(4) Más allá de Europa, numerosos son los países que también se han decidido a implementar un DST en sus ordenamientos jurídicos, como es el caso de la India, Canadá y Uganda. Véase, al respecto, la información facilitada por Tax Foundation en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

(5) Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre Servicios Digitales que grava los ingresos procedentes de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM (2018) 148 final]. Pese a este rechazo, estamos ante una iniciativa legislativa de gran calado y relevancia en cuanto que ha servido de inspiración y de modelo a seguir a varios Estados miembros, entre los que se encuentra nuestro país, para la incorporación en sus respectivos ordenamientos internos de figuras impositivas muy parecidas.

(6) Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital, elaborada por la Presidencia con el objeto de alcanzar un acuerdo político en el Consejo ECOFIN de 12 de marzo de 2019. Véase en <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/es/pdf>

(7) Véase European Commission, Financing the recovery plan for Europe, con fecha 27/05/2020, en https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/factsheet_3_en.pdf. En este sentido, en la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020, sobre el Sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom, se reconoce expresamente que la Comisión presentará, como base para nuevos recursos propios, una propuesta relativa a una tasa digital con vistas a su instauración a más tardar el 1 de enero de 2023 (considerando 8).



Precisamente, el usuario es el criterio de sujeción o nexo elegido para legitimar el gravamen. De ahí que se entienda que los servicios digitales son prestados en territorio español cuando el dispositivo del usuario se encuentre localizado en nuestro país en el momento en el que recibe el servicio, y a tales efectos, se toma en consideración con carácter preferente, tal y como veremos, la dirección IP del dispositivo. Por su parte, se consideran contribuyentes de este Impuesto a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que, con independencia del lugar en el que se encuentren establecidas, superen los dos siguientes umbrales: que el importe de su cifra de negocios en el año natural anterior sea superior a 750 millones de euros; y, además, que el importe total de los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales sujetos, y que se consideren obtenidos en territorio español, sea superior a 3 millones de euros. El importe de la cuota tributaria a ingresar será el resultado de aplicar a la base imponible, constituida por los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios digitales realizadas en territorio español, sin incluir el IVA y otros impuestos equivalente, el porcentaje del 3 %.

En este trabajo llevaremos a cabo un análisis de los elementos esenciales del Impuesto español sobre determinados Servicios Digitales (en adelante IDSD), tanto desde un punto de vista material (descripción del hecho imponible, contribuyentes, reglas de localización y cuantificación del impuesto) como formal (deber de autoliquidar y otras obligaciones y deberes de contenido no pecuniario que acompañan a este impuesto) con el fin de identificar algunos de los aspectos controvertidos que su régimen jurídico plantea, prestando especial atención a aquellos que pueden ser más polémicos desde la óptica del Derecho Fiscal Internacional y del Derecho Europeo. Intentaremos brindar una respuesta a las cuestiones problemáticas planteadas como pueda ser, a título ejemplificativo, su posible colisión con los tratados y convenios para evitar la doble imposición; o, en su caso, con las libertades fundamentales europeas, tomando como referencia la argumentación esgrimida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en pronunciamientos recientes que parecen avalar la existencia en el escenario europeo de figuras tributarias similares al impuesto digital español.

2. El IDSD como una solución transitoria a los retos de la digitalización económica

El Impuesto sobre determinados Servicios Digitales persigue, tal y como se reconoce en el Preámbulo de su Ley reguladora, “corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales de las contribuciones de los usuarios a la creación de valor por parte de las empresas en los países donde éstas desarrollan

su actividad”. Encuentra su justificación, por tanto, en la inadecuación de la normativa actual del Impuesto sobre Sociedades para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía, junto a razones de “presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario”, también esgrimidas en su descargo.

Aunque compartimos el planteamiento de partida, en cuanto que la normativa actual no permite revertir en forma de impuesto el gran valor añadido que aportan los contenidos generados por los usuarios, ni los beneficios obtenidos por la comercialización de sus datos (Lagos, 2019, p. 69), especialmente cuando se trata de modelos de negocio que no requieren de presencia física en el territorio en los que se encuentran dichos usuarios; podemos cuestionar, no obstante, si el IDSD es una solución adecuada a esta problemática y si realmente logra el fin perseguido.

Para alcanzar estos objetivos, el IDSD se articula como un tributo provisional que grava la prestación de determinados servicios digitales (únicamente, los servicios de publicidad en línea, de intermediación en línea y de transmisión de datos), por unos concretos operadores económicos (aquellos cuya cifra global de negocios sea superior a 750 millones de euros, y que obtengan, además, unos ingresos superiores a 3 millones de euros por la prestación de los mencionados servicios) a usuarios localizados en territorio español. La cuota a ingresar será el resultado de aplicar, al importe de los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios digitales realizadas en nuestro país, un tipo de gravamen del 3%.

El IDSD comparte objetivos y algunos de los rasgos esenciales de su configuración jurídica, así como también algunas de las carencias, debilidades, insuficiencias y aspectos conflictivos con otros tributos específicos sectoriales que han ido apareciendo en los últimos años en el escenario europeo, y que han sido cuestionados, entre otros motivos, por su potencial conflicto con el Derecho de la Unión Europea; y, en particular, con las libertades fundamentales, con el régimen de ayudas estatales, y con la prohibición de establecer



impuestos sobre el volumen de negocios comparables con el IVA⁽⁸⁾. También han sido polémicos por su potencial conflicto con los Convenios para evitar la doble imposición. Pasamos, a continuación, a analizar los elementos esenciales del régimen jurídico de este impuesto, tratando de determinar su conformidad, o no, con los Convenios para evitar la doble imposición, por un lado, y con el Derecho Europeo, por otro.

3. La controvertida calificación del IDSD como un impuesto indirecto y la problemática que plantea desde la perspectiva del Derecho Internacional y el Derecho Europeo

El art. 1 de la Ley 4/2020 dispone que el IDSD es un “tributo de naturaleza indirecta”. Si acudimos al Preámbulo de este texto normativo, se justifica su calificación señalando que “al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y, por tanto, no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según se establece en el reiterado Informe intermedio del G20/OCDE”.

Se presenta, por tanto, el IDSD como un impuesto formalmente indirecto; y, en consecuencia, ajeno a los Convenios de Doble Imposición. Cabe plantearse, no obstante, si es realmente así. Esta es, no cabe duda, una de las cuestiones que más debate ha generado a nivel doctrinal, siendo considerado por la mayor parte de quienes se han acercado al estudio de esta nueva figura impositiva como un impuesto de naturaleza directa⁽⁹⁾, si bien no existe un consenso unánime al respecto⁽¹⁰⁾. La respuesta a este interrogante, además, trasciende lo puramente dogmático, y puede llegar a tener una gran trascendencia en el ámbito práctico. De ahí el esfuerzo del legislador por justificar su naturaleza y aclarar

de manera explícita, aún con afirmaciones un tanto cuestionables, su exclusión del ámbito aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición.

Las dificultades para discernir, en este caso, la verdadera naturaleza del IDSD atendiendo a la clasificación tradicional que diferencia entre impuestos directos e indirectos no es un hecho aislado, sino un exponente más de la tendencia consolidada a la creación de figuras tributarias que presentan elementos propios de impuestos de distinta naturaleza, dificultándose, en ocasiones de manera intencionada por parte del legislador, su verdadera caracterización dentro de esta clasificación, lo que genera una gran confusión. Este desconcierto ha ido aumentando conforme se ha intensificado la búsqueda de nuevos nichos de riqueza a explorar (y explotar) fiscalmente, y su correspondiente materialización en nuevos hechos imposables. En nuestros días, asistimos, como afirma García (2019, p. 74), a una “creatividad fiscal sin precedentes”.

De ahí que respecto de este tipo de tributos se haya planteado si tiene sentido mantener esta distinción tradicional entre impuestos directos e indirectos (Soler, 2019), o si quizá sea conveniente comenzar a utilizar otro tipo de parámetros que tomen en consideración, por ejemplo, si se trata de impuestos sobre los ingresos, beneficios o activos, por un lado, o de tributos que funcionen como un incremento de coste para las transacciones, de otro (Van Horzen & Van Esdonk, citado en Macarro, 2020, p. 4).

- (8) Nos referimos, en concreto, al Impuesto polaco sobre el comercio al por menor de mercancías, que ha sido considerado conforme al régimen europeo de Ayudas de Estado por el Tribunal de Justicia de la UE, en su Sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P; el Impuesto húngaro que grava los sectores de comercio al por menor, telecomunicaciones y suministro de energía, que ha sido analizado por el TJUE en sus Sentencias de 3 de marzo de 2020, asuntos Vodafone (C-75/18) y Tesco-Global (C-323/18); y, por último, el Impuesto húngaro sobre la Publicidad, que grava cualquier publicación o difusión de publicidad en Internet, predominantemente en lengua húngara, y que ha sido cuestionado, por su posible incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado, lo cual ha sido descartado en la Sentencia del Tribunal General de 27 de junio de 2019 (case T-20/7), y por la STJUE de 16 de marzo de 2021, asunto C-596/19P; y también por su posible incompatibilidad con la libre prestación de servicios, habiendo sido igualmente rechazada por el TJUE en su Sentencia de 3 de marzo de 2020, Google Ireland, C-482/18. Únicamente este último impuesto, puede considerarse un Digital Service Tax. Se trata, a grandes rasgos, de impuestos sobre el volumen de negocios que extienden los derechos impositivos del Estado en el que se producen las ventas o donde se encuentran los consumidores o usuarios. Aunque no son del todo coincidentes, sí que comparten algunos elementos en común con el IDSD.
- (9) Se han posicionado a favor de la calificación del Impuesto sobre servicios digitales como un impuesto directo: Falcón & Tella (2018, p. 3); Martín (2018, p. 28); Menéndez (2019, p. 1); Macarro (2020, p. 26); y Sánchez-Archidona (2020, p. 4).
- (10) El Impuesto sobre Servicios digitales ha sido calificado como un impuesto indirecto por García-Herrera (2019, p. 662). Tal y como ha reconocido Soler (2019, p. 29) nos encontramos ante un “falso híbrido”, destinado a evitar su configuración como impuesto directo y con ello problemas de Treaty Override.



3.1. La distinción tradicional entre impuestos directos e indirectos: una clasificación en crisis y su proyección europea. El difícil encaje del IDSD

Siguiendo a Sáinz de Bujanda (1993), la clasificación entre impuestos directos e indirectos es, fundamentalmente, positiva, en cuanto que realizada por el ordenamiento jurídico. La doctrina utiliza distintos criterios para justificarla, y ello es así por dos razones: de un lado, porque en cada sistema impositivo se siguen unos criterios que no tienen por qué ser universalmente aceptados; y de otro porque, a su vez, dentro de un mismo ordenamiento los criterios de distinción pueden ser varios y, además, a veces, y no le falta razón, “no se utilizan con rigor”.

En el ordenamiento jurídico español son dos los criterios utilizados tradicionalmente para discernir acerca de la naturaleza directa o indirecta de un tributo. Conforme al criterio económico se atiende a la naturaleza de la riqueza gravada, esto es, al objeto del impuesto. En este sentido, se consideran impuestos directos aquellos que recaen sobre la renta obtenida o sobre el patrimonio, e indirectos los que tiene por objeto la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades de consumo o renta gastada.

Conforme al criterio jurídico, se toma en consideración el método de imposición utilizado. Se considera en este sentido que se sigue un método impositivo directo cuando la normativa tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de un determinado sujeto, sin conceder a este un derecho legal a resarcirse -a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria- de la suma pagada por el primero al ente público acreedor. En este caso, el ente público obtiene las cuotas tributarias de las personas a las que la norma quiere efectivamente someter a gravamen. Por su parte, se emplea un método de imposición indirecto cuando la norma faculta al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor. En este supuesto, la exacción se produce de manera indirecta, en cuanto que “el ente público obtiene las cuotas impositivas de personas distintas de aquellas a las que la ley quiera gravar, haciendo que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos al fisco” (Sáinz de Bujanda, 1993, p. 177).

Si trasladamos estos dos criterios al IDSD resulta claro que, atendiendo al criterio jurídico, nos encontramos ante un impuesto directo, en cuanto que no se prevé un mecanismo de repercusión jurídica de los prestadores de servicios digitales a los usuarios de los mismos, resultando un tanto más problemática su calificación desde una perspectiva

económica. Como veremos, el IDSD grava las prestaciones de determinados servicios digitales en los que exista intervención de usuarios situados en territorio español, siendo considerado sujeto pasivo contribuyente el prestador del servicio, y cuantificándose el impuesto a partir de los ingresos, excluido el IVA y otros impuestos equivalentes, obtenidos por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto en nuestro país. Atendiendo a la configuración jurídica del impuesto, cabe plantearse si estamos ante un impuesto indirecto en cuanto que recae sobre las ventas de determinados servicios digitales, al tomarse en consideración el volumen de facturación de la empresa por la prestación de dichos servicios⁽¹¹⁾; o, en su caso, si es un impuesto directo en cuanto que realmente se somete a gravamen el beneficio (renta) obtenido por el prestador de estos servicios, si bien, en este supuesto, la renta gravada no es neta.

Para responder a este interrogante, resulta necesario realizar un análisis de todos los elementos del tributo, intentando priorizar la realidad sustancial respecto de la formal (Macarro, 2020, p. 26). La confusión deriva de la ya mencionada hibridación de los elementos característicos de la clasificación tradicional que diferencia entre impuestos directos e impuestos indirectos. El IDSD recae sobre unas transacciones en concreto y para su cuantificación se parte de una magnitud económica vinculada tradicionalmente a la imposición indirecta, como es la relativa al volumen de negocio, esto es, el importe de los ingresos obtenidos por la entrega de bienes o la prestación de servicios, sin deducción de costes y sin incluir el IVA y otros impuestos equivalentes, en un período de tiempo determinado, haciendo surgir la duda de si estos rasgos convierten al IDSD en un impuesto indirecto; o, en su caso, si pese a la presencia de los mismos puede mantenerse su calificación como directo.

Vinculado a lo anterior, también se plantea la duda de si resulta imprescindible para que pueda entenderse gravada una capacidad

(11) García (2019, p. 41) reconoce que “dado que se grava el importe bruto (y, por tanto, el precio) los impuestos a los beneficios de las empresas digitales terminan por materializarse como impuestos al consumo”.



económica manifestada a través de la renta, que esta sea considerada en su valor neto, con deducción, por tanto, de los gastos necesarios para su obtención. Estas cuestiones subyacen en los asuntos Vodafone (C-75/18) y Tesco-Global (C-323/18). Si bien el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no llega a pronunciarse expresamente sobre las mismas, sí lo hace la abogada general Kokott en sus conclusiones, en las que afirma, refiriéndose al impuesto húngaro sobre el sector de las telecomunicaciones, que:

Al contrario de lo que sucede en los impuestos directos “normales” sobre la renta, no se utiliza como base imponible el beneficio obtenido (...), sino el volumen de negocios alcanzado en un período determinado. Eso (...) no altera la condición de impuesto directo.

Así mismo, concluye que, “en consecuencia, el impuesto específico húngaro constituye un impuesto particular sobre la renta (directo) basado en el volumen de negocios, destinado a gravar la especial capacidad financiera de las empresas de telecomunicaciones” (Kokott, 2019, ap. 36-37). Para esta abogada general, y compartimos su opinión, resulta imprescindible determinar si, atendiendo al diseño del impuesto, se pretende gravar la capacidad financiera especial de las empresas (prestadoras del servicio de telecomunicaciones, de entrega de bienes en comercio minorista, de publicidad online, y añadimos, de otros servicios digitales como intermediación en línea o transmisión de datos) o en su caso, de los destinatarios de dichos servicios. Al respecto, la respuesta parece ser obvia: el IDSD se centra en la manifestación de capacidad económica del prestador de determinados servicios digitales cuando recibe el flujo económico de los mismos. Luego, en este sentido, podríamos considerar que se trata de un impuesto directo.

Por otra parte, teniendo en cuenta las dificultades para calificar este impuesto conforme al criterio económico y su incuestionable consideración como directo atendiendo al método de imposición seguido; surge el interrogante acerca de cuál es el criterio que se ha de priorizar para realizar dicha calificación. Al respecto, hay autores que consideran que un aspecto decisivo para que un impuesto sea considerado como indirecto es que se prevea, desde la normativa, la repercusión jurídica del mismo, especialmente en aquellos supuestos en los que el adquirente o consumidor del bien o del servicio no es el deudor del impuesto, como sucede en el caso del IDSD. La ausencia de esta nota esencial determina su calificación como directo. En este sentido, afirma Falcón y Tella (2018), refiriéndose a la propuesta europea de impuesto sobre servicios digitales, que para asegurar su naturaleza indirecta:

Bastaría con establecer la repercusión obligatoria del nuevo impuesto sobre cada venta. De esta forma no sería un impuesto directo, sobre la renta del vendedor, sino un impuesto indirecto sobre cada comprador, aunque en la práctica jugaría un papel similar en cuanto permitiría a los Estados incidir sobre el beneficio obtenido sin la mediación de un establecimiento permanente tradicional (p. 3).

Sin embargo, para García-Herrera (2019, p. 662), la ausencia de repercusión no impide su calificación como impuesto indirecto. Bajo el prisma del Derecho Europeo, el que no se contemple en la normativa un mecanismo de repercusión de la cuota tributaria hacia el destinatario del servicio gravado, nos permite concluir, como veremos seguidamente, que no se trata de un impuesto sobre el volumen de negocios comparable con el IVA, pero no predetermina automáticamente su naturaleza. Al respecto, conviene recordar que el Tribunal de Justicia no exige como requisito sine qua non para que un tributo sea considerado como indirecto la repercusión jurídica, aunque sí suele tomar en consideración la posibilidad de trasladar la carga tributaria a un tercero.

En este sentido, tiende a considerar como indirectos aquellos impuestos cuyo coste se traslada a los consumidores vía precio, al margen de un mecanismo jurídico de repercusión, de manera diversa a lo que sucede en el IVA o en determinados Impuestos Especiales (Almodóvar & Almodí, 2020, p. 71). Lo relevante a estos efectos es que exista alguna certeza de que la carga del impuesto va a recaer sobre el consumidor final (TJUE, 2018, ap. 46). En el caso del IDSD, si bien nada impide que la traslación económica del impuesto se produzca de hecho, la ausencia de la certeza anteriormente mencionada impide que pueda ser considerado un impuesto indirecto en este sentido.

3.2. El IDSD como Impuesto indirecto y su relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales.

El que el IDSD sea calificado formalmente como indirecto plantea dudas acerca de su compatibilidad con el IVA y los Impuestos Especiales. Al respecto, conviene recordar que el art. 401 de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, permite a los Estados miembros establecer o mantener impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro, y en general, cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que, eso sí, la recaudación de los



mismos no dé lugar, en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de la frontera.

A la vista del tenor literal del precepto, los Estados miembros conservan la facultad de establecer o mantener otros impuestos indirectos concurrentes con el IVA, siempre que estos no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, y ello con el objeto de evitar que se establezcan impuestos, derechos o gravámenes que, al gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA, pongan en peligro el funcionamiento del sistema común del mismo. Es preciso, por tanto, en cada caso:

Cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA (TJUE, 2006, ap. 22; TJUE, 2007, ap. 59; TJUE, 2020, ap. 59).

Partiendo de lo anterior, el Tribunal de Justicia ha resuelto que “en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA los impuestos, derechos o gravámenes que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a este en todos sus aspectos” (TJUE, 2006, ap. 26; TJUE, 2018, ap. 37; TJUE, 2020, ap. 60). Basta con que no concurra una de las características esenciales del IVA para que no exista ningún problema de compatibilidad con la Directiva IVA.

De la jurisprudencia del TJUE se desprende que son cuatro las características esenciales de este impuesto indirecto armonizado, a saber; (i) la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; (ii) la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; (iii) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; y (iv) la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (TJUE, 1989, aps. 18-20; TJUE, 1992, ap. 11; TJUE, 1992, ap. 28; TJUE, 2007, s/ap.; TJUE, 2018, ap. 39; TJUE, 2020, ap. 62).

En el caso del IDSD, podemos afirmar que no concurren las notas primera, tercera y cuarta. En efecto, no estamos ante un impuesto general sobre el volumen de negocios en el sentido del primer criterio, en cuanto que el IDSD solo resulta aplicable a determinadas prestaciones de servicios (y, además, realizadas por unos específicos operadores económicos, no

todos); además, no es un impuesto multifásico que se aplique sobre el valor añadido en cada fase del ciclo productivo, y, por último, no es un impuesto destinado a ser repercutido sobre los consumidores (Kokott, 2019, ap. 33). En este sentido, la Abogada General Kokott recuerda, refiriéndose al impuesto húngaro sobre el sector de las telecomunicaciones, que cuando el consumidor no es el deudor del impuesto, este debe estar destinado a ser repercutido sobre el consumidor en concreto. En el caso del IDSD ya hemos indicado que el sujeto pasivo es el prestador del servicio, y no se contempla en la normativa la repercusión jurídica de la cuota hacia el adquirente de dicho servicio (usuario), sin que un previsible aumento de los precios para compensar la carga fiscal que habrán de soportar los sujetos pasivos sea suficiente para afirmar que estamos en presencia de una repercusión hacia el consumidor final (Sánchez-Archidona, 2020, pp. 7-8).

Una vez descartada su incompatibilidad con el IVA, podríamos plantearnos su condición de impuesto especial particular; y, en consecuencia, su conformidad con el Derecho europeo atendiendo a la prohibición impuesta a los Estados miembros de crear y exigir este tipo de impuestos en las condiciones que establece el artículo 1, apartados 2 y 3 de la Directiva 2008/118/CE. Recordemos, en este sentido, que los Impuestos especiales (o Accisas, siguiendo la terminología europea) son impuestos sobre determinados productos (consumos) específicos en los que destaca, junto a su finalidad recaudatoria típica, la persecución de un fin extrafiscal.

En particular, en la Directiva 2008/118/CE se establece el régimen general en relación a los impuestos especiales que gravan, directa o indirectamente, el consumo de los productos energéticos y electricidad, el alcohol y bebidas alcohólicas y las labores del tabaco. En dicha norma comunitaria se contempla expresamente la posibilidad de que los Estados miembros puedan imponer en relación a los productos sujetos a estos impuestos especiales, otros gravámenes indirectos con fines específicos, siempre y cuando se respeten los condicionantes que se fijan en la propia norma, junto a los que se



derivan de la normativa específica sobre el IVA. Asimismo, en la citada Directiva se prevé expresamente, y esta disposición cobra relevancia en relación al IDSD, que los Estados miembros pueden recaudar impuestos sobre prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, siempre que no dé lugar en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.

En consecuencia, los Estados miembros pueden crear impuestos sobre cualesquiera prestaciones de servicios (y, por tanto, sobre la prestación de servicios digitales) siempre que, eso sí, se cumplan estos dos requisitos: de un lado, que el impuesto creado no pueda ser considerado un impuesto sobre el volumen de negocios, y de otro, que dicho impuesto no dé lugar en el comercio entre Estados miembros a formalidades relativas al cruce de fronteras. En el caso del IDSD, ya hemos descartado que pueda ser considerado un impuesto sobre el volumen de negocios siguiendo la jurisprudencia del TJUE; de ahí que no exista ningún inconveniente para su establecimiento conforme a lo dispuesto en la Directiva 2008/118/CE, siempre que no genere trámites en relación con el cruce de fronteras (TJUE, 2000, aps. 21-29), condición impuesta con el fin de garantizar la libre circulación de productos y servicios en el mercado europeo.

3.3. El IDSD como impuesto directo y su relación con los CDIs

La calificación del IDSD como un impuesto directo podría dar lugar a doble imposición, sin duda, en el ámbito interno al considerar contribuyentes también a las entidades residentes y, también, en el ámbito transnacional; y, además, podría entrar en colisión y resultar incompatible con los Convenios de doble imposición.

En el ámbito interno, no obstante, conviene aclarar que, pese al silencio de la Ley 4/2020, y conforme a la normativa actualmente vigente reguladora del Impuesto sobre Sociedades

y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, el IDSD será considerado gasto deducible para las entidades sujetas al mismo⁽¹²⁾.

A nivel europeo, más allá de las Directivas expresamente concebidas para corregir los fenómenos de doble imposición que recaen sobre determinadas operaciones y rentas obtenidas a nivel societario, como pueda ser la Directiva matriz-filial (Consejo de la Unión Europea, 2011)⁽¹³⁾ o la referente al pago de cánones (Consejo de la Unión Europea, 2003), no existe obligación para los Estados miembros de corregir los fenómenos de doble imposición derivados del ejercicio de su soberanía fiscal en el ámbito de la imposición directa. Así lo recuerda el Tribunal de Justicia, reconociendo que los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar específicamente la doble imposición (TJUE, 2016, ap. 47). Este Tribunal ha declarado reiteradamente que:

A falta de una armonización a nivel de la Unión, las desventajas que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de la potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones a la libertad de circulación (TJUE, 2011, ap. 38; TJUE, 2013, ap. 28; TJUE, 2016, ap. 47).

En cualquier caso, pese a la inexistencia de dicha obligación, la Comisión Europea aconseja en su Propuesta de Directiva de un Impuesto Europeo sobre determinados Servicios Digitales que los Estados miembros

- (12) En efecto, aunque la Ley reguladora del IDSD no se pronuncie expresamente acerca de su posible deducibilidad para evitar situaciones de doble imposición, lo cierto es que este impuesto puede ser considerado un gasto deducible de la base imponible para las empresas residentes sujetas al impuesto digital, así como también para las empresas no residentes que realizan su actividad a través de un establecimiento permanente, o en su caso, que procedan de un Estado miembro de la UE, conforme a lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), y el Real Decreto legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRLIRNR). Debemos recordar, en este sentido, que para determinar la base imponible en el IS y en el IRNR (cuando se opera a través de un establecimiento permanente), se parte del resultado contable de la entidad -en concreto, del saldo que arroje la cuenta de pérdidas y de ganancias-, al que se practican los ajustes fiscales o extracontables previstos en la propia Ley fiscal, respecto de aquellas partidas u operaciones para las que dicha norma prevé un tratamiento distinto al mercantil. En el caso de que la normativa fiscal no se pronuncie acerca de la calificación, valoración o imputación temporal de un determinado ingreso o gasto contabilizado, se dará por bueno su tratamiento contable. En este sentido, en el art. 15 de la LIS, al que se remite el art. 18 del TRLIRNR, no se menciona el IDSD en el listado de gastos que no serán fiscalmente deducibles; de ahí que, como decíamos al comienzo del presente párrafo, pueda ser considerado un gasto deducible.
- (13) Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.



permitan la deducibilidad del impuesto sobre servicios digitales con la finalidad de reducir los posibles casos de doble imposición.

Por otra parte, la calificación del IDSD como impuesto directo plantea el interrogante acerca de su compatibilidad con los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDIs). De hecho, todo el esfuerzo por situarlo como un impuesto indirecto, persigue, como objetivo fundamental, evitar su posible colisión con los CDIs. Ahora bien, como ha reconocido Macarro (2020, p. 5), el que no sea considerado un impuesto indirecto, no es un elemento decisivo para su encaje en el sistema de convenios de doble imposición. La respuesta dependerá del CDI en concreto que resulte aplicable en cada supuesto en particular atendiendo a la residencia de la entidad prestadora de los servicios digitales sujetos al IDSD.

El Modelo de Convenio sobre la renta y el patrimonio de la OCDE (en adelante, MC OCDE) define, en su art. 2, el ámbito de aplicación respecto de los tratados bilaterales inspirados en el mismo⁽¹⁴⁾. Según se indica en su apartado 1, el Convenio se aplica a los “Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, siendo irrelevante la autoridad por cuenta de la cual se exigen estos impuestos y también el sistema de exacción seguido. Tal y como se reconoce en los Comentarios a este art. 2, se ha descartado la expresión “impuestos directos”, por resultar bastante más imprecisa. El apartado 2 del citado art. 2 MC OCDE, define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta y el patrimonio a estos efectos; señalando que tendrán esta consideración “los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes”.

En su apartado 3 se enumeran los impuestos vigentes en cada uno de los Estados contratantes en el momento de firma del convenio, si bien como se aclara en los Comentarios, dicha relación no es exhaustiva. Precisamente por ello, el apartado 4 reconoce a continuación que “el Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo, y que se añadan a los actuales o se sustituyan”, comprometiéndose cada Estado contratante a notificar al otro cualquier modificación significativa introducida en su legislación tributaria y que tenga relevancia a estos efectos, como pueda ser la relativa a la creación o sustitución de figuras impositivas

integradas en el campo de aplicación del Convenio.

Al respecto, se ha de mencionar que algunos Estados optan por eludir la inclusión en los CDIs de los apartados 1 y 2 anteriormente referidos, y simplemente se limitan a incorporar el listado no exhaustivo de impuestos a los que se aplica el Convenio, precisando que este también resultará aplicable a los impuestos similares a los enumerados que se incorporen con posterioridad. Este es el caso, por citar un ejemplo, del Convenio firmado con Estados Unidos⁽¹⁵⁾, en el que tras incluir el listado de impuestos a los que resulta aplicable (citándose, en el caso de nuestro país, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades), se añade que el Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. En este supuesto concreto, tendríamos que preguntarnos si el IDSD puede ser considerado un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al IS; siendo la respuesta, en nuestra opinión, negativa si tomamos en consideración no tanto la manifestación de riqueza efectivamente gravada como expresión de la capacidad económica de un sujeto (la renta en este caso), sino el objeto y finalidad específica de cada uno de estas figuras impositivas, junto a los elementos esenciales que configuran su régimen jurídico.

En el caso de España, no obstante, la mayor parte de los CDIs suscritos siguen lo previsto en el MC OCDE al identificar los impuestos que quedan integrados por dichos Convenios, abarcando, por tanto, los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, mención que se acompaña además de una delimitación conceptual de qué se entiende por este tipo de impuestos a estos efectos, de una relación ejemplificativa

(14) El art. 2 del Modelo de Convenio de la ONU también se refiere al ámbito de aplicación. En este trabajo, teniendo en cuenta que la mayoría de los CDIs firmados por España se encuentran inspirados en el MC OCDE hemos centrado nuestro análisis en este último.

(15) Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la renta, de 22 de febrero de 1990 (BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 1990).



de impuestos que quedan comprendidos bajo dicho concepto, y su extensión a cualquier otra figura impositiva de naturaleza análoga o idéntica que se establezcan con posterioridad⁽¹⁶⁾. En estos supuestos, se ha de examinar si el IDSD puede ser considerado un impuesto sobre la renta conforme a la definición que se incorpora en el propio Convenio; y, además, comprobar si presenta una identidad análoga o similar a los impuestos singularmente identificados en el referido listado (habitualmente el IRPF y el IS).

Como vemos, la redacción que se dé en cada CDI al artículo en el que se delimita su ámbito de aplicación objetivo resulta decisiva para determinar la inclusión, o no, de una nueva figura tributaria (en nuestro caso, del IDSD) dentro del mismo. Si se hace referencia al impuesto sobre la renta y el patrimonio, deberá examinarse si el nuevo impuesto presenta características subsumibles en dichas categorías impositivas⁽¹⁷⁾; en el caso de que se omita dicha referencia, y se incluya directamente un listado exhaustivo de figuras tributarias a las que se aplicará el Convenio, deberá realizarse el análisis atendiendo a dicha enumeración (Macarro, 2020, p. 10); y, en el supuesto de que esta se acompañe de la cláusula dinámica para cambios futuros, comprobar si es sustancialmente idéntico a los impuestos incluidos en el listado. De ahí que la respuesta varíe, en cada caso, en función del CDI que resulte aplicable atendiendo a la residencia del prestador del servicio digital sujeto al IDSD.

4. La delimitación del ámbito de aplicación del IDSD y su compatibilidad con las libertades fundamentales europeas y el régimen de ayudas estatales

El IDSD no grava cualquier servicio digital, sino que recae, exclusivamente, sobre unos concretos servicios digitales que se singularizan (o al menos así se considera desde su Ley

reguladora) por la contribución que realizan los usuarios al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios y que esta monetiza. Se pretende abarcar, por tanto, solo aquellos servicios digitales que no podrían existir en su configuración actual sin la implicación de los usuarios; de ahí que sea precisamente el usuario el nexo utilizado para legitimar el gravamen.

Por otra parte, lo que se pretende someter a gravamen no es el simple acceso del usuario a la interfaz digital del prestador del servicio ni su mera participación, sino los ingresos obtenidos por el prestador por el aprovechamiento económico de la contribución del usuario. Resulta indiferente, a estos efectos, que las actividades digitales sujetas sean realizadas entre empresas (B2B) o con particulares (B2C).

4.1. La definición del hecho imponible: acotación de los servicios digitales sujetos y su confrontación con el Derecho Europeo

En la definición del hecho imponible se declaran sujetas “las prestaciones de servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo por los contribuyentes del impuesto” (art. 5 LIDSD).

A estos efectos, se consideran servicios digitales sujetos, únicamente, los siguientes:

- Los servicios de publicidad en línea, consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz⁽¹⁸⁾. Solo se grava la denominada

(16) Así sucede en el Convenio entre España y Bolivia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio de 30 de junio de 1997 (BOE de 10 de diciembre de 1998); Convenio entre España y Brasil de 14 de noviembre de 1974 (BOE 31 diciembre 1975); Convenio entre España y Chile de 7 de julio de 2003 (BOE 2 de febrero de 2004); Convenio entre España y Colombia de 31 de marzo de 2005 (BOE 28 octubre 2008); Convenio entre España y El Salvador de 7 de julio de 2008 (BOE 5 junio 2009), Convenio entre España y Uruguay de 9 de octubre de 2009 (BOE 12 abril 2011), entre otros. En otros casos, como sucede en el Convenio entre España y Ecuador de 20 de mayo de 1991 (BOE de 5 de mayo de 1993), al definir el ámbito de aplicación del convenio se indica que el mismo resulta aplicable a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, sin incorporar una definición de lo que puede considerarse como tal, y señalando, a continuación, el listado de impuestos que se comprenden bajo dicha calificación, junto a la cláusula de integración dinámica.

(17) Al respecto, para determinar el significado de impuesto sobre la renta a estos efectos, en el caso de que este término no aparezca definido en el Convenio, se estará al significado que en ese momento le atribuya la legislación del Estado contratante de que se trate, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resulte de otras normas, y siempre que de su contexto no se infiera una interpretación diferente (art. 3.2 MCOCDE).

(18) En este supuesto se incluyen los ingresos por publicidad orientada a sus usuarios que puedan obtener las redes sociales como Facebook, Instagram, Twitter, YouTube, Twitch, etc., y los motores de búsqueda generalista como Google, Baidu, Bing, y Yahoo, o específica, como Spotify y Deezer, entre otras.



“publicidad dirigida”, entendiéndolo por tal “cualquier forma de comunicación digital comercial con la finalidad de promocionar un producto, servicio o marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados de ellos”. A estos efectos, se considerará que toda publicidad es dirigida, salvo prueba en contrario⁽¹⁹⁾.

- Los servicios de intermediación en línea, consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética, esto es, una interfaz que les permita localizar e interactuar con distintos usuarios de forma concurrente, y en su caso, que facilite, además, la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios entre dichos usuarios⁽²⁰⁾. En tal caso, esas posibles entregas o prestaciones de servicios entre usuarios no serán gravadas por el impuesto, como mencionaremos seguidamente.
- Los servicios de transmisión de datos, considerando como tales “los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos datos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales” (art. 4.8 LIDSD)⁽²¹⁾.

Se completa la definición del hecho imponible con la incorporación de un listado cerrado de supuestos de no sujeción. En concreto, no estarán sujetas al impuesto las siguientes entregas de bienes y prestaciones de servicios:

- a) La venta de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios en las que este no actúa en calidad de intermediario, esto es, las operaciones de “comercio electrónico” en sentido estricto.
- b) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea.

- c) Las prestaciones de servicios de intermediación en línea consistentes en el suministro de contenidos digitales a los usuarios, servicios de comunicación o servicios de pago⁽²²⁾.
- d) Las prestaciones de servicios financieros regulados⁽²³⁾, junto a los de transmisión de datos, realizados por entidades financieras reguladas.
- e) 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 100.

Esta delimitación de servicios digitales sujetos, o en su caso, no sujetos a gravamen ha sido cuestionada por quienes se han acercado al estudio de esta nueva figura impositiva (Calderón, 2018, p. 6; García, 2019, p. 5; Menéndez, 2019, p. 4; Lagos, 2019, p. 67; entre otros). La selección de servicios digitales gravados se justifica por el legislador atendiendo a la necesidad de acotar aquellos en los que existe una mayor contribución de los usuarios; y, por tanto, una mayor monetización por parte de las empresas que se sirven de las aportaciones de esos usuarios. Ahora bien, podemos preguntarnos si están todos los que son, o si se echa en falta algún servicio digital más, especialmente, si comparamos la delimitación de servicios digitales sujetos al IDSD con las propuestas

(19) El art. 4 LIDSD aclara que se va a considerar proveedor del servicio gravado a la entidad que incluye la publicidad digital, sea ésta, o no, la propietaria de la interfaz digital.

(20) Tal sería el caso, por ejemplo, de Twitter, Facebook, Instagram, Tik Tok, Tinder, LinkedIn, Xing, respecto de los servicios de intermediación en línea que permiten a los usuarios interactuar entre ellos, y Wallapop, Idealista, Blablacar, Uber, Amazon, Alibaba, Aliexpress, Cabify, Didi, Chuxing, Zalando, Airbnb, entre otros, que además permiten a los usuarios intercambiar bienes o servicios.

(21) Se incluyen bajo el ámbito de aplicación de este supuesto de sujeción los modelos de negocio de determinadas empresas, conocidas como brókeres de datos, que se dedican a comprar y recopilar información personal que luego revenden o comparten para obtener beneficios, como pueda ser Palantir Technologies, Acxiom, Corelogic, Datalogix, eBureau, entre otras. Véase el análisis que del modelo de negocio de este tipo de empresas realiza Fry (2019, p. 37).

(22) A estos efectos, se consideran contenidos digitales “los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital” (art. 4.1 LIDSD). Este sería el caso, a título ejemplificativo, de servicios como los ofrecidos por Netflix, HBO, Amazon Prime Video, Spotify, Steam, FinTech. Como servicio de comunicación, se podría citar a Whatsapp y Telegram, entre otros, y como servicio de pago, Paypal, FastSpring, Amazon Pay, Google Pay y WePay, por citar algunos supuestos.

(23) Por servicios financieros regulados podemos entender aquellos servicios financieros para cuya prestación está autorizada una entidad financiera regulada (art. 4.11 LIDSD), considerando como tal el “prestador de servicios que está sujeto a autorización o registro, y supervisión en aplicación de cualquier norma nacional o medida de armonización para la regulación de los servicios financieros adoptada por la Unión Europea, incluidos aquellos prestadores de servicios financieros sujetos a supervisión de acuerdo con la normativa no dictada por la Unión Europea que, en virtud de un acto jurídico de la Unión Europea se considere equivalente a las medidas de la Unión Europea” (art. 4.12 LIDSD).



más recientes presentadas tanto por la OCDE como la ONU, que abogan por una delimitación más amplia y flexible⁽²⁴⁾.

Ambos organismos ponen el foco sobre los denominados “servicios digitales automatizados”; y, además, coinciden en la delimitación de los rasgos genéricos de estos servicios, considerando como tales aquellos prestados a través de Internet o de una red electrónica (aspecto digital del servicio) que requieran de una mínima participación humana por parte del proveedor de los mismos (carácter automatizado). De este modo, se consideran comprendidos bajo esta denominación, por ejemplo, los servicios de suministro de contenidos digitales, que, como acabamos de mencionar, han sido expresamente excluidos de gravamen en el IDSD.

Podríamos, en consecuencia, cuestionar si la configuración de servicios digitales sujetos en el ámbito del IDSD respeta las exigencias derivadas de los principios de neutralidad, equivalencia y no discriminación, en cuanto que servicios digitales aparentemente comparables o similares reciben un tratamiento fiscal diferenciado. El legislador español justifica la inclusión de los servicios de publicidad dirigida, de intermediación online y de transmisión de datos apelando, como ya hemos señalado, a que se trata de servicios propios de modelos de negocio en los que la participación activa de los usuarios en el proceso de creación de valor resulta decisiva. Idéntica justificación se esgrime en la Propuesta de Directiva relativa a un Impuesto Europeo sobre determinados Servicios Digitales, sin que en el documento técnico que la acompaña se aporte información adicional acerca de la selección de servicios digitales sujetos.

Estamos ante una cuestión compleja y complicada que parte de la premisa de que las reglas tradicionales de asignación de derechos tributarios no reflejan suficientemente “el valor creado por la participación del usuario” en los modelos de negocio digitales; axioma que, pese que se ha convertido en el fundamento del principio auspiciado por la OCDE y la UE de que los beneficios deberían gravarse donde se genera valor, resulta ambiguo e impreciso en cuanto que no está claro, en el contexto actual, qué es ese valor, cómo ha de ser medido y dónde se genera, y menos aún cómo gravar y medir

el impacto fiscal de la contribución del usuario a la creación de valor de la empresa.

A lo anterior, podemos añadir las numerosas dudas que plantea la escueta delimitación normativa de los servicios digitales sujetos a gravamen en el IDSD. Así, si nos fijamos en el servicio de transmisión de datos, solo resultan gravadas las operaciones de “transmisión con contraprestación, incluidas la venta y cesión”. No se pretende gravar, en consecuencia, la mera recopilación de datos; ni el uso de los datos recopilados por la empresa para fines internos, ni tampoco su puesta en común con otras entidades ni su cesión gratuita a las mismas. En este supuesto, el IDSD únicamente se aplica a la transmisión, a título oneroso, de los datos obtenidos de una actividad muy concreta: la que despliegan los usuarios en las interfaces digitales.

Ahora bien, podemos preguntarnos cuál es el alcance de la expresión “datos del usuario”, teniendo en cuenta que el art. 4 LIDSD se refiere a los datos “recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales” (2020). De lo anterior, inferimos que únicamente se toman en consideración los datos que hayan sido originados por las actividades de los propios usuarios en las interfaces digitales, pero no los generados por sensores u otros medios y recogidos electrónicamente. Se trata, además, de datos vinculados a los usuarios, sin que sean relevantes los datos industriales, científicos, estadísticos, o cualquier otro tipo de datos no asociados a personas físicas.

Puede tratarse, en consecuencia, de datos relativos a los hábitos, gastos, ubicación,

(24) Nos referimos al Informe de la OCDE-Marco inclusivo sobre BEPS Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, de octubre de 2020, en el que se propone un nuevo marco normativo para la asignación de derechos impositivos y de beneficios imponibles, limitado en cuanto a su alcance, al ser preciso superar un doble test de actividad y umbral, para que resulte aplicable. En este sentido, comprende bajo su ámbito de aplicación los “servicios digitales automatizados”, y los “negocios orientados al consumidor”, que tengan unos ingresos consolidados a nivel mundial superiores a los 750 millones de euros. Por su parte, en el ámbito de la ONU, el Comité de Expertos de Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria publicó, en el mes de agosto de 2020, una propuesta de modificación de su Modelo de Convenio para evitar la doble tributación, consistente en la incorporación de un artículo 12 b, que incluya una nueva norma de tributación para los denominados “servicios digitales automatizados” (entendidos como aquellos servicios prestados en Internet o a través de una red electrónica que requieran de una mínima participación humana por parte del proveedor de los mismos), consistente en la aplicación de un porcentaje sobre el importe bruto de los ingresos por servicios digitales automatizados, funcionando, en gran medida, como una retención en la fuente sobre dichos pagos a realizar directamente por el pagador, un intermediario o una entidad financiera.



entorno, uso de servicios, de pasatiempos y ocio, tendencias políticas e intereses personales, incluidos los datos relativos a la geolocalización y niveles de tráfico del usuario. A estos efectos, no se define qué ha de entenderse por datos, ni se aclara si los datos objeto de transmisión han de ser los datos brutos y/o los procesados, y en su caso, los datos agregados, o no; ni tampoco si han de tratarse exclusivamente de datos anónimos o anonimizados, de tal modo que el sujeto al que se refieren no sea identificado o identificable.

Los datos personales del usuario deberían quedar excluidos, en principio, de esta operación de comercialización, aunque lo cierto es que la LIDSD guarda silencio sobre esta cuestión. La única referencia a los datos personales; la encontramos en el Preámbulo en la que se afirma que:

Cualquier tratamiento de datos personales realizada en el contexto del impuesto debe realizarse de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (2020).

Resulta llamativo este silencio normativo acerca de la conciliación del supuesto de transmisión de datos del usuario y la protección que el ordenamiento jurídico europeo otorga a los datos personales, lo cual puede dar lugar a potenciales situaciones conflictivas, que trascienden del ámbito de aplicación de este impuesto específico, y que son exponente de una problemática que genera este nicho de mercado⁽²⁵⁾.

4.2. La definición de contribuyentes: la identificación de los prestadores de servicios digitales y su potencial oposición con el Derecho europeo

Se consideran contribuyentes del IDSD a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que, con independencia del lugar en el que estén establecidas, superen los dos siguientes umbrales:

- a) Que el importe de su cifra de negocios en el año natural anterior sea superior a 750 millones de euros; y
- b) Que el importe total de los ingresos derivados de las prestaciones de servicios digitales sujetas a este impuesto, y que se consideren obtenidas en territorio español, superen los 3 millones de euros.

Con el primer umbral se pretende limitar la aplicación del impuesto a las empresas de gran envergadura que tienen

una sólida posición en el mercado y dejar al margen del mismo a las pequeñas y medianas empresas y a las entidades emergentes. Por otra parte, con el segundo umbral se persigue acotar su aplicación a los casos en que exista una huella digital significativa en territorio español en relación con los tipos de servicios digitales gravados. Precisamente, para determinar este segundo umbral y, en consecuencia, para calcular los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales en nuestro país, entran en juego unas complicadas reglas de cuantificación que, sin duda, implicarán elevados costes de cumplimiento para los obligados tributarios y significativas dificultades de control para la Administración tributaria.

Como vemos, el IDSD resulta exigible tanto a entidades residentes como no residentes; no habiéndose configurado, por tanto, como un *equalization levy*. A simple vista, otorga un tratamiento aparentemente equitativo y neutral a todo tipo de empresas con independencia de su nacionalidad y/o residencia. Ahora bien, teniendo en cuenta los requisitos seleccionados por la normativa para definir a los potenciales contribuyentes, esto es, los umbrales escogidos (en particular, el tipo de umbral y su límite cuantitativo), las llamadas “empresas de gran envergadura” que prestan los servicios digitales sujetos, y que serán finalmente contribuyentes de este impuesto, serán en su mayoría empresas controladas directa o indirectamente por entidades extranjeras; de ahí que se planteen dudas acerca de su compatibilidad con el principio de no discriminación y las libertades fundamentales, y en particular, con la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) y a la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE).

Al respecto, conviene recordar que la libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida a los nacionales de otros Estados miembros, y prohíbe

(25) Es cierto que, conforme a lo dispuesto en el Reglamento General de Protección de Datos, el usuario cuando cede sus datos personales ha de hacerlo contando con toda la información necesaria acerca del uso y destino que se va a dar a los mismos, y la entidad a la que se cede solo puede utilizar dichos datos para los fines que expresamente le han sido autorizados por parte del usuario. También es cierto que cuando se recopilan y agregan datos, en principio, el proceso ha de estar orientado a reducir los riesgos en cuanto a la privacidad, tratando de garantizar la anonimización del resultado del tratamiento de esos datos. Ahora bien, como pone de manifiesto Fry (2019, p. 45) es relativamente fácil eliminar el anonimato, por ejemplo, de una enorme base de datos de historiales de navegación.



cualquier discriminación basada en la nacionalidad. Esta libertad incluye, conforme a lo dispuesto en el art. 54 TFUE, el derecho de las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de filiales, sucursales y agencias; y prohíbe, en consecuencia, cualquier discriminación basada en el lugar de su domicilio social. En el caso de grupos societarios se ha reconocido expresamente que una empresa puede invocar una restricción a esta libertad fundamental de otra sociedad vinculada a ella en la medida en que tal restricción afecte a su propia tributación (TJUE, 1994, ap. 18; TJUE, 2014a, ap. 23). De este modo, la matriz de una filial residente en territorio español, podría invocar una restricción a la libertad de establecimiento, por cualquier medida restrictiva que afecte a dicha filial⁽²⁶⁾.

Como resulta de sobra conocido, las libertades fundamentales prohíben no solo las discriminaciones directas basadas en la nacionalidad sino también cualquier forma de discriminación indirecta o encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (TJUE, 2014b, ap. 42; TJUE, 2018, ap. 17; TJUE, 2020b, ap. 62). En el caso del IDSD está claro que no nos encontramos ante una discriminación directa, aunque sí podemos cuestionar si se trata de una discriminación indirecta o encubierta. En este sentido, parece ser que el IDSD, y en particular, la aplicación de los umbrales fijados en su Ley reguladora, producen como efecto que su carga efectiva recaiga principalmente sobre empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros, o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembros⁽²⁷⁾.

En principio, este efecto podría ser considerado una discriminación indirecta; que, no obstante, puede estar justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Entre estas razones imperiosas de interés general, no se puede situar el mero afán recaudatorio, que recordemos es uno de los argumentos empleados para

la incorporación del IDSD en el sistema tributario español (TJUE, 2002, ap. 50), aunque sí podría, en principio, esgrimirse el reconocido principio de tributación según la capacidad económica de los contribuyentes teniendo en cuenta el reparto equitativo de las cargas fiscales, al menos, en el marco de la coherencia del régimen tributario (Kokott, 2020, ap. 114), que sí ha sido admitido como causa de justificación de una restricción por el Tribunal de Justicia (TJUE, 2018, app. 49-50).

Se ha de responder al interrogante, por tanto, de si la aplicación del criterio de la cifra de negocios a las empresas prestadoras de los servicios digitales da lugar a un trato fiscal diferenciado en función del origen o del domicilio de estas empresas. Sobre esta cuestión, conviene recordar que el Tribunal de Justicia, en los asuntos Vodafone (2020) y Tesco-Global (2020) ya citados, ha reconocido que:

Una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo, pero que perjudica en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades (ap. 44; ap. 63).

Se ha de examinar, en consecuencia, si existe una correlación entre el criterio de diferenciación seleccionado por la normativa (los mencionados umbrales) y el domicilio de las empresas, y en particular, si dicho criterio ha sido elegido intencionadamente para producir un efecto discriminatorio, como ha sido denunciado por Parada (2019, p. 5).

Para ello, resulta decisivo determinar en qué medida este criterio de diferenciación afecta en su mayor parte a entidades no

(26) Por otra parte, podría existir una vulneración de la libre prestación de servicios, en cuanto que el IDSD grava la prestación de unos determinados servicios digitales con independencia del lugar de establecimiento de una empresa. Recordemos, en este sentido, que el art. 56 TFUE determina que “quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación”. Al respecto, como ya hemos indicado, las situaciones transfronterizas y las interiores reciben un mismo trato en el IDSD, al resultar irrelevante el lugar en el que tenga su sede el prestador de los servicios digitales gravados, debiendo descartar la existencia de una discriminación directa. En cuanto a la posible existencia de una discriminación indirecta o encubierta, podemos igualmente descartarla, en cuanto que los umbrales seleccionados no afectan, por su propia naturaleza, a sociedades extranjeras por los mismos motivos expresados en el texto en relación a la libertad de establecimiento.

(27) Así ha sido puesto de manifiesto por los autores que se han acercado al estudio del impuesto digital, como Menéndez (2019, p. 2); Moreno (2019, p. 435); y Macarro Osuna (2020, p. 20).



residentes, surgiendo la interesante y controvertida cuestión acerca de los parámetros a considerar para apreciar dicha afectación. Al respecto, pueden analizarse diversos elementos cuantitativos como pueda ser que la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto sean empresas no residentes, o en su caso, que la mayor parte de la recaudación total del impuesto sea soportada por entidades no residentes, entre otros; o bien, realizar un análisis en términos cualitativos, en el sentido de que el criterio de diferenciación elegido afecte, por su propia naturaleza, a sociedades no residentes.

En los asuntos Vodafone y Tesco-Global, el Tribunal de Justicia se aproxima a esta cuestión desde un enfoque cualitativo y reconoce que el criterio del volumen de negocios de una empresa no está en correlación, por su propia naturaleza, con el domicilio (extranjero) de dicha empresa o de sus accionistas mayoritarios. No existe, por tanto, una correlación entre el importe del volumen de negocios y el domicilio de una empresa. Además, las empresas con mayor volumen de ingresos que operan en un concreto sector en un determinado país no tienen por qué ser empresas extranjeras.

En cuanto al criterio de diferenciación elegido, el importe de la cifra de negocios a nivel global, y el relativo a los ingresos obtenidos por los servicios digitales sujetos prestados en territorio español, ningún reproche, en principio, podemos realizar desde el Derecho Europeo. En este sentido, el Tribunal de Justicia ha afirmado que el volumen de negocios “constituye un criterio de distinción neutro”, y, además, “es un indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos” (TJUE, 2020, ap. 50; TJUE, 2020, ap. 70).

Por otra parte, si en aplicación de este criterio se da la circunstancia de que la mayor parte del impuesto específico recae en sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros, esta circunstancia no determina, por sí sola, una discriminación (TJUE, 2020, ap. 52; TJUE, 2020, ap. 72), y en particular, no lo será, siguiendo al Tribunal de Justicia, si el mercado doméstico de los servicios digitales sujetos está dominado por empresas de otros Estados miembros o de terceros países o por empresas nacionales propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros o de terceros países⁽²⁸⁾.

En consecuencia, el IDSD, en principio, no producirá estos efectos discriminatorios si, conforme a lo señalado por el

TJUE, el mercado nacional de los servicios digitales gravados (publicidad dirigida online, intermediación online y transmisión de datos) está dominado por empresas extranjeras o por empresas residentes vinculadas a otras entidades extranjeras, dado que esta posición de dominio determinará que sean precisamente estos sujetos los que obtengan los mayores volúmenes de ingresos por la prestación de los referidos servicios digitales.

Por otra parte, los impuestos específicos sobre determinados servicios digitales también han sido cuestionados a la luz de la prohibición general de ayudas de Estado, al tratarse de figuras tributarias que pueden provocar un efecto distorsionador de la competencia, al introducir un diferente tratamiento fiscal en función del tamaño y del tipo de servicio digital prestado por determinadas empresas. Desde esta perspectiva, el tratamiento fiscal ventajoso lo obtendrían quienes no quedasen sometidos a este tipo de tributos por no alcanzar los umbrales cuantitativos determinantes de la condición de contribuyente, aun prestando los mismos servicios digitales que las empresas sometidas a gravamen, así como las empresas que presten servicios análogos a los incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto, y que han sido expresamente excluidas del mismo (Moreno, 2019, p. 434)⁽²⁹⁾.

Como punto de partida, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de “ayuda de Estado” a efectos del art. 107.1 TFUE, exige que concurren los siguientes requisitos: en primer lugar, que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva al beneficiario; y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar la

(28) Así lo ha reconocido el TJUE en los asuntos Vodafone y Tesco-Global al afirmar que “los artículos 49 y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto de carácter progresivo sobre el volumen de negocios cuya carga efectiva recae principalmente en empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro debido a que estas empresas realizan los mayores volúmenes de negocios en el mercado de que se trate” (TJUE, 2020, ap. 52; TJUE, 2020, ap. 72).

(29) Este debate puede ser trasladado al IDSD, si bien es cierto que resulta altamente improbable que la Comisión Europea inicie una investigación por posible ayuda estatal contraria a Derecho Europeo ante un impuesto digital como el IDSD inspirado en la Propuesta de Directiva elaborada por la propia Comisión respecto del Impuesto Europeo sobre determinados Servicios Digitales.



competencia (TJUE; 2016, ap. 53; TJUE, 2017, ap. 38; TJUE, 2021, ap. 33; entre otras).

El criterio decisivo en el caso de los impuestos sobre servicios digitales es el de la ventaja selectiva. La cuestión a resolver, por tanto, es si el IDSD en la medida en que solo somete a gravamen a las empresas de gran envergadura que presten unos concretos servicios digitales está otorgando una ventaja selectiva a las empresas que, prestando esos mismos servicios digitales, no son consideradas contribuyentes al no alcanzar los umbrales cuantitativos.

Para dilucidar si estamos ante una ventaja selectiva, siguiendo al Tribunal de Justicia, se deberá tomar en consideración las circunstancias específicas de cada caso, y en particular, la relación de competencia existente entre los operadores afectados por la medida controvertida y los que no, la finalidad u objetivo perseguido con la misma, y los efectos económicos producidos. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el requisito de la selectividad de la ventaja:

Obliga a que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a 'determinadas empresas o producciones' en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (TJUE, 2018, ap. 35; TJUE, 2021, ap. 34).

A este respecto, resulta siempre determinante si los requisitos para acceder a la "ventaja fiscal" han sido elegidos sin carácter discriminatorio conforme a los criterios del sistema tributario nacional. Como vemos, el análisis acerca de la selectividad de una concreta medida fiscal, en este caso del IDSD, es en realidad una apreciación acerca de la existencia, o no, de discriminación.

En este contexto, para calificar una medida fiscal nacional de "selectiva", siguiendo al Tribunal de Justicia, la Comisión Europea debe identificar, en un primer momento, el sistema de referencia; es decir, el régimen tributario "normal" aplicable en el Estado miembro de que se trate, y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido sistema de referencia, por cuanto introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho sistema, se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable (TJUE, 2018, ap. 36; TJUE, 2021, ap. 37).

Ahora bien, no se considerará una ventaja selectiva "cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar que la diferenciación está justificada en el sentido de que resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que tales medidas se inscriben" (TJUE, 2004, aps. 42-43; TJUE, 2018, ap. 44; TJUE, 2021, ap. 38). En otras palabras, aunque se trate de una ventaja fiscal selectiva que otorga un distinto trato a los

operadores económicos que se encuentran en situaciones análogas, dicho trato favorable puede estar justificado por la naturaleza o los objetivos del sistema en el que se inserta. En el caso del IDSD debemos recordar que en el Preámbulo de su Ley reguladora se declara que el objeto de gravamen es someter a tributación exclusivamente aquellos servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios y a través de los cuales la empresa monetiza estas contribuciones de los usuarios.

Atendiendo exclusivamente a su objeto, no debiera realizarse ninguna distinción en función del tamaño del operador económico prestador de los servicios digitales gravados. Ahora bien, esta diferencia de trato podría encontrar justificación en el principio de capacidad económica. Los umbrales cuantitativos permiten diferenciar a las empresas en función del importe mundial de su cifra de negocios y el volumen total de ingresos percibidos en nuestro país por la prestación de los servicios digitales; y, en consecuencia, por la capacidad económica que se deriva de esa cuantía de ingresos. En este sentido, el Tribunal de Justicia ha afirmado, en los citados asuntos Vodafone (C-75/18) y Tesco-Global (C-323/18), y más recientemente en el asunto Comisión/Hungría (C-596/19 P), que el volumen de negocios es un criterio idóneo para medir la capacidad contributiva de las empresas, y resulta tan válido como la tributación de la renta basada en el beneficio.

En definitiva, el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos para su aplicación (en este caso, la no sujeción de aquellas entidades que no alcanzan los umbrales cuantitativos previstos para ser considerado sujeto pasivo) no confiere por sí mismo a dicha medida carácter selectivo (TJUE, 2016). Para determinar el carácter selectivo del IDSD, teniendo en cuenta lo señalado por el TJUE en sus Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P) y Comisión/Polonia (C-562/19 P), resulta necesario acreditar que sus características constitutivas (esto es, impuesto especial,



proporcional, basado en los ingresos derivados de la prestación de servicios de publicidad dirigida online, intermediación online y transmisión de datos de los usuarios, aplicable a todas las entidades que, con independencia de su lugar de residencia, superen determinados umbrales) han sido concebidas de manera manifiestamente discriminatoria con la finalidad de eludir las exigencias derivadas del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado; tarea que compete a la Comisión, sin que, hasta la fecha, haya logrado acreditar el carácter selectivo de aquellos gravámenes sectoriales similares al impuesto sobre servicios digitales, tal y como ha venido a reconocer el Tribunal de Justicia en los pronunciamientos mencionados.

5. Localización del hecho imponible. El usuario como nexa

Los servicios en los que centra su atención el impuesto son aquellos en los que existe una elevada implicación de los usuarios, hasta el punto de que, tal y como se afirma en el Preámbulo de la Ley, no podrían existir en su forma actual sin dicha implicación. De ahí que sea el usuario, precisamente, el nexa utilizado para legitimar el gravamen. A estos efectos, usuario es “cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital” (art.4.9 LIDSD). El concepto de usuario, por tanto, no se limita al consumidor final, sino que resulta más amplio, comprendiendo a cualquier persona o entidad que utilice cualquier tipo de programa, aplicación o medio que posibilite la comunicación digital (como sitios webs o aplicaciones móviles), esto es, que utilice una “interfaz digital”. No es necesario, a estos efectos, que el usuario haya satisfecho contraprestación alguna que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio digital (art. 7.1 LIDSD).

Se entiende, en consecuencia, que la prestación del servicio digital se vincula al territorio español, cuando el usuario de dicho servicio esté situado en el país. A estos efectos se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas fundamentalmente en el lugar en el que se han utilizado los dispositivos de los usuarios, y estos se entenderán localizados, a su vez, a partir de las direcciones de Protocolo de Internet (IP) de los mismos, salvo que se utilicen otros medios de geolocalización.

Lo relevante, en consecuencia, es que el dispositivo del usuario se encuentre localizado en territorio español en el momento en el que se realizan cada una de las operaciones sujetas a gravamen, esto es, en el momento en el que aparezca la publicidad en dicho dispositivo; en el momento en el que se concluya la operación por la que se acuerda la entrega de un bien o la prestación de un servicio entre particulares; o en su caso, en el que se abre la cuenta que permite al usuario acceder a las plataformas de intermediación en línea; y, por último, en

el momento de la generación de los datos del usuario que son objeto de una transmisión posterior (art. 7.2 LIDSD).

En principio, se presume que el dispositivo del usuario se encuentra en el lugar que determina la dirección IP del mismo (art. 7.4 LIDSD), salvo que pueda concluirse que este lugar es diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en Derecho, y en particular, de otros instrumentos de geolocalización. En este sentido, en el art. 1 RIDSD se enumeran algunos de los medios de prueba que podrán utilizarse para demostrar que el lugar de localización es diferente al que indica la dirección IP, que recordemos es un código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet, tales como la geolocalización basada en la identificación de redes (tales como WIFI o Ethernet), la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS -Sistema de Posicionamiento Global-, GLONASS, Galileo o Beidou) o por antenas terrestres (como las de GSM-Sistema Global de Comunicaciones Móviles- o las de LPWAN) o por balizas (WiFi o Bluetooth) o cualquier combinación de tecnologías existentes o futuras. Se pretende, de este modo, posibilitar la utilización de otros medios alternativos de geolocalización más precisos, junto a las nuevas herramientas que puedan surgir en el futuro; si bien es cierto que estamos ante una cuestión sin duda problemática, que creemos dará lugar a inevitables conflictos en su aplicación práctica.

El que sea la localización del usuario (y, en particular, del dispositivo a través del que accede al servicio digital) el criterio de conexión utilizado, no creemos que plantee problemática alguna, desde el punto de vista del Derecho Internacional y el Derecho Europeo. Como reconoce la Abogada General Kokott en las Conclusiones presentadas en el asunto Google Ireland (C-482/18), no existe ninguna disposición del Derecho de la Unión que exija que la actividad gravada se ejerza o sea utilizada en el Estado impositor, o que el sujeto pasivo se encuentre establecido en dicho país. Debe existir, no obstante, alguna conexión razonable para que la legislación fiscal nacional se extienda a situaciones



extranjeras, sobre todo cuando se trata de exigir impuestos, como es el caso del IDSD, a sujetos no residentes.

En este sentido, la ubicación del usuario puede ser considerado, en estos términos, un criterio de conexión territorial suficiente (*genuine link*). El que esta ubicación del usuario se determine, por su parte, tomando en consideración la dirección IP (ya sea estática o dinámica) del dispositivo desde el que accede al servicio digital gravado, tampoco creemos resulte discutible desde el punto de vista del Derecho Europeo. Estamos de acuerdo, nuevamente, con las afirmaciones vertidas por la Abogada General Kokott en las Conclusiones presentadas en el asunto Google Ireland, acerca de la utilización de la dirección IP de los usuarios, que ni el Derecho de la Unión ni el Derecho internacional exigen, de momento, la elección del elemento de conexión más preciso, siempre que se opte al menos por uno de los posibles; sin olvidar que, teniendo en cuenta que el usuario puede ocultar o falsear dicha dirección IP, este debiera ser considerado un criterio auxiliar en el sentido de que permite alcanzar la conclusión de que, en la mayor parte de los casos, el usuario se encuentra precisamente en ese lugar (Kokott, 2019, ap. 53).

Por otra parte, consideramos imprescindible recordar que tanto las direcciones IP como los datos de geolocalización tienen la consideración de datos de carácter personal⁽³⁰⁾, y como tales, su recogida, obtención y acceso, así como, su almacenamiento y tratamiento posterior debe realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de Protección de Datos de la Unión Europea, y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos personales y garantía de los derechos digitales. En este sentido, será preciso que las entidades prestadoras de los servicios digitales, como contribuyentes del IDSD, además de recopilar la información relativa a las direcciones IP y/o otros datos de geolocalización en su caso, traten estos datos de manera lícita, leal y transparente en relación con el interesado, de tal modo que deben informar a los usuarios acerca de este nuevo tratamiento de sus datos personales, sin que sea preciso recabar su consentimiento, en cuanto que podemos entender que en este supuesto “el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento” (art. 6.1. c) RGPD, y art. 8.1 LOPD).

Los datos de localización solo podrán ser recogidos con el fin determinado, explícito y legítimo para el que ha sido autorizado su tratamiento en el texto de la LIDSD; y, además,

únicamente podrán recabarse aquellos datos que sean adecuados, pertinentes y limitados en relación con dicho fin (que no es otro que cumplir con la obligación de pago del impuesto). En este sentido, el art. 7.5 LIDSD señala que “los datos que pueden recopilarse de los usuarios con el fin de aplicar esta Ley se limitan a aquellos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto”. Los datos recogidos, por tanto, serán exclusivamente los que permiten determinar la localización del dispositivo y no otros, y dichos datos no podrán utilizarse para fines distintos, como pueda ser, por ejemplo, configurar patrones de conducta de los usuarios. Tratar los datos de localización con una finalidad distinta a la autorizada supondría una evidente vulneración del RGPD y LOPD. A su vez, será necesario que esos datos se conserven durante el tiempo estrictamente necesario para garantizar el cumplimiento del fin autorizado; en particular, durante el plazo de prescripción previsto en la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Además, estos datos de localización deberán ser tratados por el contribuyente del IDSD de manera que se garantice una seguridad adecuada, incluida la protección contra el tratamiento no autorizado o ilícito y contra su pérdida, destrucción o daño accidental, mediante la aplicación de medidas técnicas u organizativas adecuadas.

6. La determinación de los elementos de cuantificación

La base imponible está constituida por el importe de los ingresos, excluido el IVA y otros impuestos equivalentes, obtenidos por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas, que se consideren realizadas en territorio español (art. 10.1 LIDSD). Las prestaciones de servicios digitales que no generen ingresos quedan excluidas.

(30) Se consideran datos personales “toda información sobre una persona física identificada o identificable”, y en este sentido, se considera persona física identificable “toda persona cuya identidad pueda determinarse directa o indirectamente, en particular mediante un identificador, como por ejemplo, un nombre, un número de identificación, datos de localización, un identificador en línea o uno o varios elementos propios de la identidad física, fisiológica, genética, psíquica, económica, cultural o social de dicha persona” (art. 4 Reglamento General de Protección de Datos Personales). Véase las consideraciones que sobre la información de posicionamiento de un terminal (geolocalización) y su calificación como dato personal realiza Batuecas (2015, pp. 47-82).



La sujeción de los ingresos brutos, sin deducción de gastos, a excepción del IVA e impuestos similares, recuerda en gran medida a los impuestos sobre el volumen de negocios de sectores económicos específicos, que han sido sometidos al escrutinio del TJUE, entre otros, en los asuntos Vodafone, Tesco-Global, y Comisión/Hungría. Sin ánimo de repetirnos, creemos oportuno recordar que, para el Tribunal de Justicia, el volumen de negocios no solo es indicativo del tamaño y la posición en el mercado de una empresa, sino que también constituye un indicador pertinente de la capacidad contributiva de la misma; sin que exista, en principio, ningún inconveniente desde el Derecho Europeo a la creación por parte de los Estados miembros de impuestos sobre el volumen de negocios progresivos.

Para cuantificar estos ingresos se prevén unas reglas específicas para cada tipo de servicio digital. En este sentido, tratándose de los servicios de publicidad en línea, para calcular los ingresos obtenidos en nuestro país será preciso partir de los ingresos totales obtenidos y aplicarles la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en los dispositivos de los usuarios situados en territorio español en relación al número total de veces que aparezca la publicidad en cualquier dispositivo (con independencia del lugar en el que este se encuentre).

En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que se produzca la entrega de un bien o la prestación de un servicio subyacente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en territorio español respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en el que se encuentren. En los demás supuestos de servicios de intermediación, se tendrá en cuenta los ingresos obtenidos directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital se hayan abierto desde un dispositivo situado en territorio español.

Por último, 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 situados en territorio español que han generado los datos objeto de transmisión, respecto del número total de usuarios a los que se refieren dichos datos, con independencia del lugar en el que estén ubicados.

Ante la dificultad de determinar los ingresos brutos derivados de los servicios digitales localizados en territorio español, el legislador ha optado por implementar una serie de reglas de determinación objetiva a tanto alzado de los ingresos computables en cada uno de los servicios digitales gravados (Siota, 2020, p. 18). Es necesario delimitar la proporción de ingresos que corresponden a España en relación con el total, y además, es preciso tener en cuenta parámetros difícilmente comprobables por la Administración tributaria como son los

relativos al número total de veces que la publicidad aparezca en cualquier dispositivo, sin importar dónde se encuentre; o el número de usuarios que intervengan en un servicio de intermediación online que implique una operación subyacente, con independencia del lugar en el que estén situados; o el número de usuarios que han generado los datos objeto de transmisión, también con independencia de su ubicación.

Como vemos, para calcular los ingresos obtenidos en territorio español, entran en juego unas complicadas reglas de cuantificación que, sin duda, implicarán elevados costes de cumplimiento para los obligados tributarios, y significativas dificultades de control para la Administración tributaria que carece de los mecanismos de control suficientes y adecuados para comprobar la trazabilidad de las operaciones realizadas. Se completa esta regulación de la base imponible con una norma de cierre que prevé que, si el importe de este elemento de cuantificación no resulta conocido en el período de liquidación, el contribuyente debe fijarlo provisionalmente sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe sea conocido (art. 10.3 LIDSD).

Una vez determinada la base imponible, la cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo de gravamen del 3 %, que coincide con el previsto en la Propuesta de Directiva acerca del Impuesto Europeo sobre Servicios Digitales, en la que se justifica la elección de esta alícuota atendiendo a que "permite lograr un equilibrio adecuado entre los ingresos generados por el impuesto y tener en cuenta el impacto del ISD diferenciado en las empresas con distintos márgenes de beneficios" (COM, 2018, considerando 35).

Por otra parte, el IDSD se configura como un impuesto instantáneo, devengándose, en cada caso, cuando se preste, ejecute o efectúe la operación sujeta a gravamen (art. 9 LIDSD). No obstante, en las operaciones gravadas que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, se devengará el impuesto en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.



7. Obligaciones formales y otros aspectos relacionados con la aplicación del impuesto

Los arts. 13 y 14 LIDSD regulan las obligaciones formales que se imponen a los contribuyentes de este impuesto; que, sin duda, implicarán elevados costes de cumplimiento para los mismos por la cantidad de deberes formales que acompañan a la obligación material de ingreso y por el tipo de información a proporcionar a la Administración tributaria.

Los contribuyentes están obligados, en primer lugar, a presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinan la sujeción al impuesto. Esta obligación formal se cumplirá a través de las declaraciones de alta, modificación y cese en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, a las que en cualquier caso estarían obligados por tener la condición de “empresarios”. Junto a ésta, se les impone también el deber de solicitar un número de identificación fiscal, en el caso de que no lo dispongan aún, y de comunicarlo y acreditarlo en los supuestos requeridos.

Los contribuyentes del IDSD estarán además obligados a llevar los registros que se establezcan reglamentariamente; a presentar la información relativa a los servicios digitales; a conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, y en particular, de aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado; así como, a traducir al castellano (o a cualquier otra lengua oficial) las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a las prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en territorio español. En este sentido, en el Reglamento del IDSD se establece la obligación de llevar, conservar y de poner a disposición de la Administración tributaria, por cada período de liquidación trimestral, un registro de las operaciones sujetas al impuesto, junto a una memoria descriptiva (art. 2 RIRNR). En relación a los registros por cada operación, se enumeran en el art. 3 del citado Reglamento los parámetros a incluir en función del tipo de servicio digital sujeto. Así, tratándose de servicios de publicidad en línea, se incorporarán los ingresos totales derivados de los servicios de publicidad en línea, cualquiera que sea el lugar en el que se hayan obtenido, con identificación del cliente⁽³¹⁾; el número de veces que ha aparecido la publicidad en dispositivos que se encuentran en territorio español, y el número total de veces en el que aparece dicha publicidad en cualquier dispositivo, con independencia del lugar en el que se encuentre.

Tratándose de servicios de intermediación en línea en los que existan entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre los usuarios, se determinará nuevamente los ingresos totales derivados de dichos servicios, cualquiera que sea el lugar en el que se han obtenido, con identificación del cliente; el número total de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto; y el número total de usuarios que intervengan en estos servicios a nivel mundial; mientras que, en el caso del resto de servicios de intermediación en línea, se deberá reflejar los ingresos totales derivados directamente de los usuarios cuyas cuentas de acceso a la interfaz digital se hayan abierto utilizando un dispositivo situado en territorio español, con identificación del cliente, y el número de cuentas abiertas durante el período de liquidación por usuarios cuyos dispositivos estén localizados en territorio español en dicho momento.

Y, por último, en el caso de los servicios de transmisión de datos, en los registros por cada operación se determinarán, una vez más, los ingresos totales derivados de los servicios de transmisión de datos, cualquiera que sea el lugar en el que se ha obtenido, identificando al cliente; el número de usuarios que estuvieran situados en territorio español en el momento de recopilación de dichos datos; y el número total de usuarios que hayan generado los datos, cualquiera que sea el lugar en el que estén situados en el momento de dicha recopilación.

En la memoria, por su parte, 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 español, calcular los ingresos de las operaciones sujetas e identificar los ficheros, aplicaciones y programas empleados en dichos procesos (art. 4 RIDSD).

Junto a las anteriores, se impone también a los contribuyentes del IDSD la obligación,

(31) Conviene resaltar, a efectos de incluir la información en estos registros fiscales, los usuarios pasan a ser considerados como “clientes”, exigiéndose al prestador del servicio digital a estos efectos la carga adicional de identificarlos “por nombre y apellidos, razón social o denominación completa y, si está disponible, el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional e identificación fiscal” (art. 3.4 RIDSD).



como suele ser habitual cuando se trata de sujetos pasivos no residentes en la UE, de nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en relación a este Impuesto; si bien, como ha puesto de manifiesto Menéndez (2019, p. 3), no parece que este nombramiento sea suficiente para posibilitar, o al menos facilitar, la aplicación del IDSD si tenemos en cuenta que, tal y como se ha configurado el impuesto, no resultará sencillo el control de los importes percibidos por los contribuyentes ni la consiguiente exigencia de las deudas tributarias correspondientes a tales importes.

El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones referidas hasta el momento será constitutivo evidentemente de una infracción tributaria, que será calificada y sancionada de conformidad con lo dispuesto en la LGT. Ahora bien, se impone también a los contribuyentes la obligación de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto (art. 13.1.h LIDSD). Precisamente el incumplimiento de esta última obligación será constitutivo de una infracción tributaria grave, la única infracción específica contemplada en la normativa del Impuesto. La sanción, en este supuesto, consistirá en:

Multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, tal y como se establece en el artículo 8 de la presente Ley, con un mínimo de 15,000 euros y un máximo de 400,000 euros por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento (art. 15.2 LIDSD).

Echamos en falta una mayor claridad en la tipificación de la conducta infractora, y en particular, en la delimitación de lo que ha de considerarse por "sistemas, mecanismos o acuerdos", y también en la determinación de la sanción correspondiente. No se especifica en la Ley reguladora del IDSD, ni en el Reglamento del Impuesto, qué sistemas, mecanismos o acuerdos se consideran adecuados para determinar la localización de los dispositivos del usuario, más allá de la mención a la Dirección de Protocolo de Internet y otros instrumentos de geolocalización que se presumen más exactos. Se concede una amplia discrecionalidad a las entidades prestadoras de los servicios digitales sujetos para decidir acerca de los instrumentos idóneos para localizar los dispositivos de los usuarios, bajo el apercibimiento de que, si no se consideran apropiados por la Administración tributaria, podrían ser sancionados.

Por otra parte, podríamos cuestionar si este régimen sancionador específico puede recibir algún reproche desde el punto de vista del Derecho Europeo. Al respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado de manera reiterada que la imposición de sanciones puede considerarse necesaria para garantizar el cumplimiento efectivo de la normativa nacional, siempre que la naturaleza y el importe de la sanción aplicada sean proporcionados en cada caso a la gravedad de la infracción que se pretende castigar (TJUE, 2016, ap. 59; TJUE, 2018, ap.

57; TJUE, 2019, ap. 47). La sanción misma ha de ser, a su vez, proporcionada, para lo cual se requiere que sea adecuada en todo caso para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (TJUE, 2008, ap. 27; TJUE, 2006, ap. 47; TJUE, 2005, ap. 35).

En el caso del IDSD, la referencia en el art. 15 de su Ley reguladora al "importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, tal y como se establece en el artículo 8 de la presente Ley", para determinar el importe de la sanción correspondiente a la infracción grave cometida plantea dudas interpretativas acerca de cuál ha de ser la magnitud económica a tomar en consideración para cuantificar dicha sanción, dado que en el citado art. 8 se menciona el "importe neto de la cifra de negocios", que ha de ser superior a 750 millones de euros, y el "importe total de los ingresos derivados de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicada las reglas previstas en el artículo 10", que ya sabemos ha de superar la cifra de 3 millones de euros. Si atendemos a la literalidad de los términos empleados en el art. 15.2 LIDSD, parece aludir al importe neto de la cifra de negocios global, lo que, en consecuencia, determinaría una sanción mínima a aplicar por el incumplimiento de la obligación formal referida de 3'750,000 euros; cantidad que, aparte de su carácter desproporcionado, se sitúa muy por encima de la cuantía máxima prevista en el propio artículo 15 (que recordemos fija un mínimo de 15,000 euros y un máximo de 400,000 euros por cada año de incumplimiento).

Retomando la mención de las obligaciones formales que acompañan a la obligación material de pago, debemos recordar que los contribuyentes del IDSD se encuentran también obligados a presentar las autoliquidaciones trimestrales correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se fijen (art. 14 LIDS). El período de liquidación, por tanto, coincide con el trimestre natural; debiendo presentar la autoliquidación durante el mes siguiente al pertinente trimestre natural.

Desde un punto de vista de Derecho Europeo, en principio, el que se establezcan



obligaciones específicas respecto de una determinada figura tributaria, como es el IDSD, cuyos principales obligados sean sujetos vinculados directa o indirectamente a entidades no residentes, o en su caso, las propias entidades no residentes, podrían suscitar nuevamente dudas acerca de su compatibilidad con la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios. Al respecto, podemos traer a colación la Sentencia del TJUE de 3 marzo de 2020, *Google Ireland*, C-482/18, ya mencionada, en la que este Tribunal resolvió, respecto de la obligación de presentar una declaración censal de alta y registro ante la Administración tributaria húngara en relación al Impuesto sobre la publicidad (obligación, por otra parte, coincidente con la que hemos visto se impone a los contribuyentes del IDSD) que no era contraria a Derecho Europeo en cuanto que no existe ningún indicio de que esta obligación formal implique, para los prestadores de servicios que no estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, una carga administrativa adicional en comparación con la que soportan los prestadores de servicios establecidos en dicho territorio (TJUE, 2019, ap. 30).

En el caso de IDSD, no podemos olvidar, además, que las obligaciones formales previstas se imponen a todos los contribuyentes con independencia de su lugar de residencia y/o establecimiento. En este sentido, recuerda el Tribunal de Justicia que no resulta contrario a las libertades europeas “las medidas nacionales cuyo único efecto sea generar costes adicionales para la prestación considerada y que afecten del mismo modo a la prestación de servicios entre Estados miembros y a la interna en un Estado miembro” (TJUE, 2019, ap. 26).

Como decíamos, el conjunto de obligaciones formales que acompañan al IDSD, más allá del deber de presentar la autoliquidación correspondiente a este impuesto, persiguen en esencia dotar a la Administración tributaria de la información necesaria que le permita comprobar el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria, si bien es cierto que esta información será facilitada por el propio contribuyente. Precisamente, uno de los aspectos más problemáticos que rodean a este nuevo impuesto reside en su difícil control, su practicabilidad y su aplicación efectiva (García, 2019, p. 59)⁽³²⁾. Existen dudas fundadas acerca de las posibilidades reales de la Administración tributaria de comprobar la veracidad y exactitud de la información proporcionada por los sujetos pasivos, e investigar la posible existencia de datos, referencias e informaciones desconocidas. Como hemos visto, para determinar la base imponible resulta imprescindible conocer los ingresos mundiales obtenidos en relación a cada uno de los servicios digitales sujetos, así como el número total de usuarios o de accesos también a nivel mundial.

Es preciso, por tanto, contar con una información que cuando corresponde a una empresa no residente sin establecimiento permanente resulta complicada de conseguir en la actualidad de acuerdo con las potestades de obtención de información de la Administración tributaria en nuestros días (García-Herrera, 2019, pp. 667-668). De tal modo que, tal y como ha denunciado Belda Reig (2019, p. 2), queda a la buena voluntad del propio contribuyente presentar la información necesaria que permita determinar la base imponible, dado que el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos de todo el planeta, o el número total de usuarios que intervienen en los servicios de intermediación en línea a nivel mundial, o el número de usuarios que a nivel global proporcionan los datos que son objeto de transmisión, entre otras magnitudes necesarias para la correcta cuantificación del impuesto; son elementos ciertamente incontrolables, potencialmente manipulables a la voluntad del contribuyente, e imposibles de trazar por la Administración tributaria en nuestros días.

Cierto es, por otra parte, que esta no es una problemática exclusiva del IDSD, sino que resulta extensible a cualquier nueva figura o medida tributaria articulada para afrontar los retos de la digitalización e internacionalización de las actividades económicas. La puesta en marcha del nuevo marco normativo para la asignación de derechos impositivos y de beneficios imposables auspiciado desde la OCDE/G20 Marco Inclusivo sobre BEPS conllevará en todo caso desafíos para las Administraciones tributarias cuyos procedimientos de control y de obtención de información siguen estando configurados para modelos de negocio aún tradicionales. Será necesario crear nuevas obligaciones de información específicas, acompañadas en su caso de nuevos supuestos de responsabilidad; ampliándose, de este modo, aún más el ámbito subjetivo de obligados tributarios, así como avanzar en los mecanismos de cooperación e intercambio de información en el ámbito internacional y europeo, como paso imprescindible para

(32) Se han referido también a estos problemas generales de aplicación y control del Impuesto, García-Herrera (2019, pp. 667-668); Menéndez (2019, p. 3); y Macarro Osuna (2020, p. 2).



conseguir una correcta aplicación del IDSD, o de cualquier otra medida tributaria que lo sustituya.

Será preciso, además, articular procedimientos tributarios acordes a las formas de interactuar económicamente en el actual contexto de continua transformación digital. En definitiva, será necesario contar con una Administración tributaria dotada de mecanismos, herramientas y medios de actuación apropiados que les permitan aplicar y controlar los nuevos impuestos y las nuevas soluciones que se están proponiendo para los modelos de negocio del siglo XXI. En este sentido, los propios avances tecnológicos serán de gran ayuda para la configuración y puesta en marcha de estos nuevos procedimientos tributarios. Se trata, sin duda, de un debate más amplio e imprescindible que supera, no obstante, las pretensiones de este trabajo.

8. Conclusiones

El Impuesto sobre determinados Servicios Digitales ha sido concebido como un impuesto transitorio a la espera de que se refrende el acuerdo global sobre la reforma del sistema fiscal internacional para hacer frente a los retos derivados del traslado continuo de beneficios y la digitalización económica y se consensuen las medidas tributarias concretas a implementar con dicho fin. La necesidad de esta solución acordada se hace aún más evidente en el actual contexto de pandemia provocada por el COVID-19, en el que la presión pública se ha incrementado para que las grandes empresas que operan internacionalmente y con una elevada rentabilidad paguen su parte justa de impuestos (*fair share pay*).

Tal y como se reconoce en la reciente Propuesta de Resolución del Parlamento Europeo sobre fiscalidad digital⁽³³⁾, la pandemia de COVID-19 ha beneficiado en gran medida a las empresas digitalizadas, que han sido las que han podido intensificar mayoritariamente las operaciones, mientras que otras muchas empresas, especialmente pequeñas y medianas empresas, han sido víctimas de esta situación, que no cabe duda ha acelerado la transición hacia una economía aún más digitalizada, y en consecuencia, ha reflejado aún más la necesidad de contar con un marco normativo que garantice una asignación nueva y más justa de los derechos de imposición para las multinacionales con un alto nivel de digitalización.

Cierto es que el enfoque de los dos pilares propuesto por la OCDE/G20 Marco Inclusivo sobre BEPS, que en estos momentos está sobre la mesa de negociación, no limita su ámbito de aplicación a la economía digitalizada, sino que trata de alcanzar una solución global a los desafíos que plantea; postulando, por un lado, una revisión de los criterios de conexión

y de las normas de atribución de beneficios con el fin de incorporar, junto al tradicional reparto entre el Estado de residencia y de la fuente, a la jurisdicción de mercado, y por otro, el establecimiento de una tributación mínima global como propuesta dirigida a la problemática más general relacionada con la fiscalidad de los beneficios en el escenario global y digitalizado. No se puede olvidar que estas soluciones tendrán unas significativas consecuencias recaudatorias y pueden desempeñar un papel significativo en el proceso de recuperación económica ayudando a salvaguardar la sostenibilidad de nuestro sistema financiero.

En el escenario de la UE, por su parte, ha cobrado nuevamente protagonismo la idea de crear un impuesto digital europeo, en esta ocasión, concebido como un recurso propio de la UE. En este contexto, se ha aprobado el Impuesto español sobre determinados Servicios Digitales, que centra su atención en la prestación de determinados servicios digitales, en los que se entiende existe una participación significativa de los usuarios situados en territorio español que acceden a los mismos a través de las interfaces digitales de sus dispositivos electrónicos. Usuario e interfaz digital son dos conceptos esenciales para comprender el régimen jurídico de esta nueva figura tributaria en el que se combinan, junto a la tradicional terminología tributaria, conceptos técnicos y vocablos tecnológicos propios de un impuesto que pretende aprehender la nueva realidad digital al ámbito tributario.

También hemos tenido la oportunidad de comprobar cómo son numerosas las cuestiones controvertidas que se suscitan en torno a esta nueva figura tributaria, entre las que destaca, junto a su propia justificación tributaria, la delimitación de su ámbito objetivo y subjetivo de aplicación, la precisa localización de los servicios digitales gravados, la concreta determinación de la cuota tributaria y, en particular, las dificultades de comprobación y control por la Administración tributaria del correcto cumplimiento de la obligación material de pago

(33) Véase Propuesta de Resolución del Parlamento Europeo sobre fiscalidad digital: negociaciones en la OCDE, residencia fiscal de empresas digitales y posible impuesto digital europeo, de 3 de marzo de 2021 [2021/2010 (INI)].



y de las numerosas obligaciones formales que la acompañan; debido, entre otra razones, a la práctica inexistencia de herramientas que permitan controlar constantemente la efectiva localización del usuario (que constituye el criterio de conexión elegido para legitimar el gravamen) y la insuficiencia de los actuales instrumentos de cooperación internacional para que la Administración tributaria pueda obtener la información necesaria que le permita constatar la veracidad de los datos facilitados por el contribuyente y cuantificar la obligación tributaria en cada caso.

Estas cuestiones controvertidas, no obstante, no son propias ni exclusivas del Impuesto digital español, ni tampoco de las figuras tributarias similares que han ido (y continúan) apareciendo en el panorama fiscal europeo e internacional, sino que son representativas de las principales dificultades que suscita la articulación de cualquier medida fiscal concebida para hacer frente a los retos planteados por la digitalización económica; y reflejo, por tanto, de lo complicado de encontrar una respuesta consensuada a los grandes interrogantes que se plantean: ¿cuál es la medida tributaria idónea?, ¿qué negocios han de quedar comprendidos bajo su ámbito de aplicación?, ¿a qué tipo de operadores económicos ha de ir dirigida?, ¿cómo localizar las operaciones gravadas en el entorno digital?, y ¿cómo garantizar el adecuado y correcto cumplimiento tributario?, entre otras.

Entre las dudas que se suscitan entorno a los impuestos digitales aprobados hasta la fecha en el escenario europeo; y, por tanto, también respecto del IDSD, se encuentran aquellas que cuestionan su compatibilidad con el Derecho Europeo. En las líneas anteriores, hemos podido comprobar cómo el Tribunal de Justicia se ha pronunciado recientemente sobre algunas de esas dudas, despejando el camino para la incorporación de un hipotético impuesto europeo sobre servicios digitales, y en su defecto, avalando en gran medida los impuestos digitales ya existentes en el escenario europeo.

De la jurisprudencia del TJUE podemos inferir que estos impuestos digitales, entre los que se encuentra el IDSD, pueden ser calificados, bajo el prisma del Derecho Europeo, como impuestos directos, pese a que los legisladores nacionales y la propia Comisión Europea insistan en su denominación como indirectos. El TJUE en sus Sentencias de 16 marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P, y Comisión/Hungría, C-596/19 P, ha expresamente calificado, aunque sin acompañar esta afirmación de argumentación alguna, al impuesto húngaro sobre la publicidad y al impuesto polaco en el sector del comercio minorista (que recordemos comparten algunos rasgos distintivos con los impuestos digitales) como “impuestos directos” (TJUE, 2021, ap. 50), rompiendo el silencio mantenido hasta la fecha. Desde una perspectiva de Derecho Europeo, por tanto, el impuesto digital español puede ser considerado un impuesto directo específico, siendo numerosas

los interrogantes que surgen acerca de cómo compatibilizar esta doble naturaleza jurídica en función del ordenamiento jurídico implicado (europeo -calificado como impuesto directo- y nacional -considerado impuesto indirecto-), y en especial, respecto de su posible confrontación con los Convenios para evitar la doble imposición.

Asimismo, de la jurisprudencia del TJUE podemos inferir, igualmente, que no parece existir inconveniente, desde el Derecho Europeo, para el establecimiento de impuestos específicos que graven el volumen de negocios de determinados operadores económicos que intervienen en determinados sectores comerciales; y, por tanto, en el ámbito de los servicios digitales. Tampoco existe inconveniente para que estos impuestos sectoriales específicos graven los ingresos, y no tanto los beneficios, e incluso, para que lo hagan conforme a una escala progresiva de gravamen, en cuanto que encuentran justificación en la necesidad de adecuar el sistema fiscal al principio de capacidad económica en aras a lograr una justa redistribución de las cargas fiscales entre los obligados tributarios.

En definitiva, frente a la posición ambigua de la Comisión y la incapacidad de los Estados miembros de llegar a una solución armonizada a nivel europeo, el TJUE, como garante del Derecho Europeo en la interpretación y aplicación de los Tratados, parece haber asumido, una vez más, el cometido de impulsar el proceso de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en el ámbito fiscal, en esta ocasión, con proyección sobre las soluciones adoptadas unilateralmente por dichos Estados para hacer frente a los desafíos derivados de la digitalización económica a través de la creación de impuestos digitales específicos.

Referencias bibliográficas

Alonso, R. & Almudí, J. (2020). El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y europeidad de las leyes (a propósito del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica). *Revista de Administración Pública*, 212, 55-86.



- Batuecas, A. (2015). Intimidad personal, protección de datos personales y geolocalización. *Derecho Privado y Constitución*, 29, 47-82.
- Belda, I. (2019). La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el Derecho internacional. *Quincena Fiscal*, 17, 59-68.
- Calderón, J. (2018). El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital. *Carta Tributaria*, 39.
- Falcón y Tella, R. (2018). El “nexus” en la doctrina del Tribunal Supremo de Estados Unidos: el asunto Dakota del Sur v. Wayfair. *Quincena Fiscal*, 18, 1-3.
- Fry, H. (2019). *Hola mundo. Cómo seguir siendo humanos e la era de los algoritmos* (1.ª ed.). Blackie Books.
- García, C. (2019). Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea. En C. García (dir.), *4ª Revolución industrial. la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 25-67). Aranzadi Thomson Reuters.
- García-Herrera, C. (2019). Medidas unilaterales ante la digitalización de la economía: el impuesto sobre el volumen de negocio de determinados servicios digitales y el impuesto sobre los beneficios desviado. En Deloitte Asesores Tributarios (coord.), *Imposición sobre el Beneficio Empresarial: Evolución reciente, perspectivas de futuro* (pp. 637-670). Fundación Impuestos y Competitividad.
- Lagos, M. (2019). Las propuestas de la UE sobre fiscalidad digital: el gravamen sobre actividades digitales. En A. Alvaro & I. Bilbao (coords.), *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital* (pp. 51-72). Aranzadi.
- Macarro, J. (2020). La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE. *Quincena Fiscal*, 6, 1-29.
- Martín, A. (2018). BEPS, the Digitaliz(ed) Economy and the Taxation of services and royalties. *Tax Law Department Working Papers*, 1, 1-50. <https://ssrn.com/abstract=3215323>
- Menéndez, A. (2019). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. *Quincena Fiscal*, 6, 1-4.
- Moreno, S. (2019). El tratamiento tributario de la “economía colaborativa” y las normas sobre ayudas de estado. En A. Alvaro & I. Bilbao (coords.), *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital* (pp. 399-443). Aranzadi.
- OCDE. (2018). *Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018*. Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. OECD Publishing.
- OECD. (2020, 8-9 de octubre). *Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. <https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>
- OECD. (2020, 14 de octubre). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- Parada, L. (2019). Ayudas de Estado e Impuestos Digitales en Europa. Sentencia de 16 de mayo de 2019 del Tribunal General de la Unión Europea, en los Asuntos Acumulados T-836/16 y T-624/17. *Revista Unión Europea Aranzadi*, 7, 1-9. <https://ssrn.com/abstract=3420122>
- Parada, L. (2019). Impuestos digitales en Europa: discriminación indirecta y ayudas de estado a la luz del derecho comunitario. En A. Alvaro & I. Bilbao (coords.), *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital* (pp. 91-109). Aranzadi.
- Sáinz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero* (10.ª ed.). Universidad Complutense. Facultad de Derecho.
- Sánchez-Archidona, G. (2020). *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España* (1.ª ed.). Aranzadi.
- Sarfo, N. (2018). Finding Middle Ground over Unilateral digital Taxation. *Bulletin for International Taxation*, 72, 4.
- Siota, M. (2020). Los retos de la fiscalidad internacional ante las plataformas digitales de la economía colaborativa. En M. Siota, *La Fiscalidad del Transporte Colaborativo de Personas* (pp. 1-22). Aranzadi.
- Soler, M. (2019). Principales retos de la fiscalidad ante la Economía Digital. En A. Alvaro & I. Bilbao (coords.), *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital* (pp. 21-30). Aranzadi.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (1994, 12 de abril). Haliburton Services, C-1/93.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2000, 9 de marzo). Evangelischer Krankenhausverein. C-437/97.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2002, 21 de noviembre). X e Y. C-436/00.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2003, 3 de junio). Directiva 2003/49/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2004, 29 de abril). C-159/01.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2005, 13 de diciembre). C-446/03.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2006, 12 de setiembre). Cadbury Schweppes Overseas. C-196/04.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2006, 3 de octubre). Banco Popolare di Cremona. C-475/03.



Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2007, 11 de octubre). Kögöz y otros. C-283/06 y C-312/06.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2008, 15 de mayo). Lidl Belgium. C-414/06.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2009, 12 de febrero). Block. C-67/08.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2011, 30 de noviembre). Directiva 2011/96/UE del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2011, 8 de diciembre). Banco Bilbao Vizcaya Argentaria. C-157/10.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2013, 21 de noviembre). X. C-302/12.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2014, 5 de febrero). Hervis Sport. C-815/12.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2014, 1 de abril). Felixtowe Dock. C-80/12.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2016, 26 de mayo). NN (L) International. C-48/15.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2016, 21 de diciembre). Comisión/World Duty Free Group y otros. C-20/15P y C-21/15P.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2017, 21 de noviembre). Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania. C-74/16.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2018, 26 de abril). Anged. C-236/17 y C-237/17.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2018, 12 de junio). Beyola y Jens W. Trock. C-650/16.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2018, 25 de julio). TTL. C-553/16.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2018, 7 de agosto). Viking Motors As. y otros. C-475/17.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2018, 19 de diciembre). A-Brauerei. C-374/17.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2019, 3 de marzo). Google Ireland. C-482/18.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2020, 3 de marzo). Vodafone. C-75/18.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2020, 3 de marzo). Tesco Global. C-323/18.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2021, 16 de marzo). Comisión/Hungría. C-596/19 P.

Van Horzen, F. & Van Esdonk, A. (2018). Proposed 3% Digital Services Tax. *International Transfer Pricing Journal*, 25(4). 