

EL RETO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA ECONOMÍA DIGITAL: DEFICIENCIAS DE LA REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Eduardo Pimentel González*
Universidad Internacional de la Rioja

RESUMEN

El presente trabajo pretende analizar el estado actual de la imposición sobre determinados servicios digitales, como aproximación al gravamen de las empresas digitales. Desde el Plan BEPS ha existido una voluntad latente de los estados y organizaciones internacionales por adaptar el sistema de tributación societaria tradicional al nuevo modelo de mercado digital. Como primer paso, los estados han establecido sus propios impuestos sobre servicios digitales a la espera del desarrollo de un acuerdo multilateral que permita afrontar la tributación de la economía digital de forma conjunta. La implementación de este acuerdo se pronostica para fechas no muy lejanas, mas, entretanto, en el contexto actual sobreviven los impuestos unilaterales. En el caso de España, la regulación del impuesto sobre determinados servicios digitales plantea dudas en torno a sus elementos configuradores y naturaleza que requieren ser despejadas para su mejora en caso de que el desarrollo del acuerdo multilateral se retrase. A tal finalidad se destinan las páginas que siguen, centrando el objeto de este estudio en el examen de los puntos débiles de la regulación vigente.

PALABRAS CLAVE: tributación, economía digital, impuestos, servicios digitales.

THE CHALLENGES OF TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY:
DEFICIENCIES OF THE CURRENT REGULATION ON THE TAX
ON CERTAIN DIGITAL SERVICES

ABSTRACT

This article aims to analyze the current state of taxation on certain digital services as an approach to the taxation of digital companies. Since the BEPS Plan, there has been a latent willingness of States and International Organizations to adapt the traditional corporate taxation system to the new digital market model. As a first step, States have enacted their own taxes on digital services until the final proposal for an agreement that would allow them to jointly address the taxation of the digital economy is made available. The development of these agreements is expected in the not too distant future, but in the meantime, unilateral taxes survive in the current context. In the case of Spain, the Tax on Certain Digital Services raises certain reflections on its essential elements that need to be discussed in order to improve them in the event that the multilateral agreement doesn't arrive in due course.

KEYWORDS: digital services, tax, deficiencies, challenges, global taxation.

DOI: <https://doi.org/10.25145/j.anfade.2022.39.06>

ANALES DE LA FACULTAD DE DERECHO, 39; julio 2022, pp. 93-111; ISSN: e-2530-8319



1. PRIMEROS PASOS EN LA SENDA DEL GRAVAMEN DE LOS SERVICIOS DIGITALES EN EL DERECHO COMUNITARIO

La economía digital¹ suscita en la actualidad numerosos interrogantes en torno a la competencia fiscal y la regulación impositiva interna de cada Estado sobre operaciones acontecidas en un entorno intangible de difícil localización, como es el mundo digital, que escapa de los medios de control tradicionales. Como resultado, surge una voluntad común y manifiesta de los estados y las organizaciones internacionales en favor de la delimitación territorial de las operaciones de comercio de bienes y prestación de servicios por medios digitales, la distribución consensuada de la potestad tributaria sobre los rendimientos obtenidos en estas operaciones y la constitución de sistemas de imposición a nivel internacional que superen la configuración tradicional del gravamen de los beneficios societarios, dando cabida a la imposición sobre operaciones comprendidas en el heterogéneo concepto de la economía digital.

La economía digital, concebida desde un punto de vista estrictamente económico para las empresas—especialmente las de gran dimensión—, permite proyectar en el mundo digital un nuevo modelo de negocio redituable y en expansión, dotado de un amplio margen para la especulación y con escasa delimitación legislativa sobre sus operaciones y tributación, toda vez que supera los criterios tradicionales del sistema fiscal para ser sometida a imposición.

Consecuentemente, ha sido foco de esfuerzos por parte de estados y organizaciones internacionales encuadrar el fenómeno digital en una regulación transnacional que defina sus perfiles. Los intentos por acotar fiscalmente este campo y su regulación nacen con el Plan BEPS (*Bases Erosion and Profit Shifting*) y han evolucionado hacia acuerdos globales en el marco de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y del G20 que luego señalaremos. A los efectos de centrar el estudio en el impuesto que aquí nos ocupa, se puede establecer la primera ‘carta de intenciones’ en la Propuesta de Directiva del Consejo 2018/0073, de 21 de marzo, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (en adelante, Propuesta de Directiva).

Con ella se evidencia la voluntad de la Unión Europea de someter a regulación al mercado único digital, como una prioridad para la Comisión², y se propone un modelo impositivo sobre ciertas operaciones o servicios digitales que, a falta de su aprobación comunitaria, ha sido acogido unilateralmente por la normativa interna de numerosos estados con carácter transitorio.

* Estudiante de posgrado en la Universidad Internacional de la Rioja.

¹ No es posible ofrecer una definición unánime de ‘economía digital’, pero sí, al menos, circunscribirla, en palabras de Nocete Correa, a «las tiendas de aplicaciones, la publicidad en línea, la computación de la nube, los servicios de pago en línea, las plataformas participativas en la red, la negociación de alta frecuencia y el comercio electrónico». NOCETE CORREA, F.J., *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 19.

² Véanse los objetivos expuestos en la Propuesta de Directiva de 21 de marzo de 2018.



En el caso de España, la imposición sobre estos ingresos se materializa con la promulgación de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, LIDSD). Este impuesto tiene por objeto gravar las operaciones de publicidad, de intermediación y de transmisión de datos en línea realizadas en España. De esta forma, a nivel legislativo, España inicia el proceso de imposición sobre el mercado digital con la formulación de un impuesto específico sobre las empresas digitales que reúnan los requisitos subjetivos para ser contribuyentes y que realicen los servicios indicados en el territorio español.

Desde la implantación del Plan BEPS, se ha querido superar la configuración fiscal clásica para corregir las incongruencias que comporta el sistema tradicional de atribución de competencias por la más que habitual generación de beneficios en lugares distintos al de residencia. Sin embargo, no se alcanzó propiamente un acuerdo hasta el 1 de julio de 2021, el cual sirvió de base para la adhesión de ulteriores estados. Posteriormente, con fecha de 8 de octubre de 2021, Italia, España, Austria, Reino Unido, Francia y Estados Unidos se adhieren al acuerdo multilateral para afrontar la transición desde los actuales impuestos sobre servicios digitales hacia una decisión global en el marco de la OCDE y el G20³: la «Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la economía digital». Este acuerdo contaba ya con 136 estados del Marco Inclusivo del Plan BEPS de la OCDE y G20 y otorgaba el ansiado resultado de una política fiscal internacional conjunta ante la evolución de la economía digital.

La regulación tributaria desarrollada hasta ahora en materia digital dará paso a un nuevo modelo de imposición transnacional que no retoma estrictamente la configuración del impuesto regulado en la Propuesta de Directiva, sino que reelabora un nuevo paradigma de imposición apartándose de la base estructural que han seguido los impuestos internos y unilaterales exigidos por los estados. La Declaración contiene dos postulados⁴ sobre los que gravitará la tributación de las multinacionales, los cuales podrían ser someramente⁵ conceptualizados con base en el objeto de cada uno de sus pilares.

En primer lugar, se establece un *Pilar 1*, que pretende gravar en los estados de la fuente a las empresas multinacionales (EMN) con un volumen de negocios global superior a 20 000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10% —que deberá ser calculada mediante un mecanismo de promedios resultante de dividir los beneficios antes de impuestos entre los ingresos— y con el límite del 25% del exceso

³ Véase la nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Función Pública, disponible en <https://bit.ly/3FfgRTn> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

⁴ Véase la Declaración, disponible en <https://bit.ly/3NxE4cU> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

⁵ Para mayor profundización, véase CALVO VÉRGEZ, J., «Idas y venidas en el diseño de un Impuesto que someta a gravamen la prestación de determinados servicios digitales en el seno de la OCDE», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 20, 2022; y GONZÁLEZ BURGOS, V. y GONZÁLEZ DE FRUTOS, U., «Luces y sombras del impuesto digital», *Revista de contabilidad y tributación* (CEF), n.º 451, 2020.



sobre ese 10%. Con este pilar, incompatible con los impuestos digitales unilaterales, se pretende redefinir el sistema de imposición societaria internacional para permitir mayor participación en el gravamen de los estados de donde procedan los ingresos.

Por otro lado, se regula un *Pilar 2*, estableciendo un tipo de gravamen mínimo. Con él se impone una tributación mínima global del 15% sobre las multinacionales cuya cifra de negocios supere los 750 millones de euros. Con este Pilar se pretende homogeneizar la tributación por los impuestos nacionales que gravan los beneficios societarios, de tal forma que se reduzca la planificación fiscal agresiva o el *treaty shopping*.

Esta regulación, a través de ambos pilares, favorecerá una redistribución de la competencia fiscal para el gravamen en aquellos estados en que se prestaban los servicios y no podían ser sometidos a tributación y dotará a las empresas de mayor seguridad jurídica ante un marco normativo global. No obstante, al objeto de garantizar esta última afirmación, el acuerdo también incide en la situación de las sociedades que hayan tributado por los impuestos unilaterales. Para paliar los efectos de la modificación y adaptar la tributación soportada por estas multinacionales durante los años de vigencia de los impuestos estatales, se pretende configurar un sistema de créditos⁶ que permita deducir las cantidades ya abonadas y así facilitar la adaptación gradual de las empresas a la nueva regulación.

Pese a todo lo comentado anteriormente, existen serias dudas en torno al cumplimiento de los plazos para la implementación de este novedoso acuerdo multilateral. En noviembre de 2021 ya se habían adherido 136 países y se esperaba su entrada en vigor en 2023⁷. Sin embargo, en la fecha en la que se redactan las presentes líneas, aún no se ha obtenido la implementación de los pilares, ni se ha priorizado la forma en que se estructurarán algunos de sus extremos⁸.

Ante esta incertidumbre, algunos estados, como Canadá⁹, han desarrollado borradores del impuesto que entrarán en vigor el 1 de enero de 2024 si no se implementa el acuerdo multilateral; *ergo* podemos estimar que se prevé la implementación durante el año 2023 como fecha límite o se extenderá la tendencia impositiva unilateral sobre estos ingresos.

⁶ Véase el documento del Ministerio de Hacienda en que se relatan los acuerdos a los que llegaron los señalados estados para el tiempo transitorio en que hayan estado vigentes sus impuestos unilaterales: <https://bit.ly/3FHwAIG> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

⁷ Véase la información de la OCDE que analiza el acuerdo y sus plazos, disponible en <https://bit.ly/3zZ1WDm> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

⁸ En la fecha de edición del presente artículo ya se han dado los primeros pasos hacia la implementación del acuerdo multilateral con la publicación de la Directiva 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, que tiene por objeto la introducción del *Pilar 2*. No obstante, los impuestos unilaterales continuarán en vigor hasta la implementación del *Pilar 1*.

⁹ Véase la información oficial del Gobierno canadiense: <https://bit.ly/3T1qdwD> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).



Por ello, estando el desarrollo del acuerdo aún en fase política, conviene analizar la regulación actual, advertir las deficiencias que contiene en su estructura el impuesto y así extraer posibilidades de mejora en esta clase de imposición en caso de que el acuerdo multilateral no se desarrolle o se dilate mucho su implementación.

2. CONTEXTO ACTUAL: DEFICIENCIAS DEL MARCO NORMATIVO VIGENTE

A pesar del esfuerzo de nuestro legislador por acondicionar el marco legal impositivo al surgimiento y evolución de la economía digital, la LIDSD presenta una configuración que ha sido objeto de numerosas críticas por parte de la doctrina. De hecho, y como antesala a los comentarios relativos a esta ley, cabe anticipar que la LIDSD asume el modelo de la Propuesta de Directiva –con los mismos defectos de los que esta adolecía– y, por tanto, dista mucho del marco normativo en el que se integrará la regulación de la economía digital una vez que se implemente el acuerdo multilateral.

En vista de las incógnitas sobre la entrada en vigor del acuerdo, conviene analizar el impuesto sobre determinados servicios digitales (en adelante, IDSD) en su regulación actual, prestando atención a los elementos controvertidos de este impuesto, para poner de manifiesto posibles deficiencias y puntos débiles y proponer mejoras en su regulación actual o futura, precedentes al desarrollo del acuerdo multilateral o en defecto de este.

2.1. NATURALEZA DEL IMPUESTO

La principal controversia suscitada por este impuesto recae sobre su naturaleza. El artículo 1 de la LIDSD califica a este impuesto como un tributo de naturaleza indirecta. Sin embargo, como resulta de los servicios que constituyen el objeto del impuesto y su método de cuantificación, la LIDSD establece la tributación de las sociedades que presten servicios digitales a partir de sus ingresos totales percibidos.

Adelantándose al posible debate que podría originarse en torno a dicha calificación, el preámbulo de la LIDSD justifica la misma de la siguiente manera:

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

Basta la mera lectura del párrafo para encontrar insuficiencias en su razonamiento. En primer lugar, se fundamenta el carácter indirecto del impuesto en la falta de vinculación del gravamen a prestadores de servicios digitales con caracte-



rísticas específicas. A este respecto, el artículo 8, como se estudiará más adelante, exige requisitos concretos basados en la cifra de negocios e ingresos del prestador de los servicios para poder ser considerado sujeto pasivo del impuesto. Con ello, no solo se tienen en cuenta las características de su prestador, sino que, de entre ellas, se toma la relativa a la manifestación de su capacidad económica¹⁰ más directa: sus ingresos.

De hecho, las características que permiten diferenciar a las sociedades que quedan sujetas no podrían ser menos apropiadas para justificar el carácter indirecto. Parece cuestionable pensar que, porque el prestador tenga mayor o menor cifra de negocios o ingresos, el acto pueda responder más a un acto del tráfico comercial o de consumo y que esa diferenciación pueda desnaturalizar que el objeto imponible es la obtención de ingresos por el prestador a través de determinados servicios digitales.

La naturaleza de impuesto indirecto, atribuida por la ley, requeriría una estructura que permita el gravamen de la actividad de consumo, debiendo ser el consumidor final en quien recaiga, en último término, la carga tributaria. En ningún caso podemos entender que la imposición de un tipo de gravamen –en este caso, el 3%– sobre una base imponible constituida por la totalidad de los ingresos pueda responder a tal finalidad¹¹. Es más, incluso aunque pudiéramos otorgar dicho carácter indirecto a esta construcción impositiva amparándonos en la voluntad implícita de gravar el aumento de valor experimentado a raíz de la participación de los usuarios, la LIDSD no regula un mecanismo para calcular de forma efectiva ese aumento de valor; solo atiende a los ingresos percibidos, dando por hecho que la totalidad de estos responden a la utilización de los datos y su consecuente aumento de valor.

Amén de todo ello, nuestro juicio coincide con el de un amplio sector doctrinal, ejemplificado en autores como Banacloche Palao¹², Bonell Colmenero¹³, Cruz

¹⁰ El desacierto del legislador al desvincular el gravamen sobre el contribuyente del principio de capacidad económica da fe del error conceptual que se predica con este impuesto, interpretando que en un impuesto indirecto no se grava manifestación de riqueza, cuando este principio se predica del sistema tributario en su conjunto; cuestión tratada en profundidad en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «El impuesto sobre determinados servicios digitales en España», en *La tributación de los servicios digitales en España y en Europa*, Aranzadi, 2020 (consultado electrónicamente).

¹¹ Cfr. FUSTER GÓMEZ, M., «¿Qué está mal en el Impuesto sobre Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional», *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2021 (consultado electrónicamente).

¹² BANACLOCHE PALAO, C., «El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Ley 4/2020, de 15 de octubre): su incorrecta calificación como impuesto indirecto y sus consecuencias», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 16, 2021 (consultado electrónicamente).

¹³ BONELL COLMENERO, R., «Capítulo 11. Operaciones en red, impacto del blockchain y los smartcontract: Oportunidades de negocio, uso de las plataformas en red en la era de las aplicaciones y la tecnología 5G», en Serrano Antón, F. (dir.), *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración Tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi, Navarra, 2020, p. 374.



Amorós¹⁴ y Jiménez Vargas¹⁵, que niega el carácter indirecto de este impuesto y considera que se trata de un impuesto directo; pudiendo considerarlo, todo lo más, al objeto de intentar aproximarnos a la concepción del legislador *gratia argumentandi*, un «falso híbrido»¹⁶.

Cabe plantearse, en consecuencia, el motivo subyacente para señalar en el artículo 4 que se trata de un impuesto indirecto. La respuesta radica en el propio párrafo del preámbulo: eludir la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI). Como señalábamos, la manifestación de capacidad económica que aquí se grava son los ingresos percibidos por las sociedades digitales, lo cual podría originar problemas de doble imposición con respecto a los beneficios empresariales.

Con base en la normativa extranjera que se examina en el presente artículo, los ordenamientos de nuestro entorno –Francia, Italia y Reino Unido¹⁷– contemplan impuestos similares a España, variando en algunos elementos como las operaciones subsumidas, los requisitos para ser contribuyentes o el tipo de gravamen. La configuración de estos impuestos coincide con la española, por lo que, en el caso de estimarse como directos, nos encontraríamos ante supuestos de doble imposición entre impuestos sobre la renta, con la consecuente aplicación de los CDI.

Debemos recordar que no se trata de una elección desafortunada de nuestro legislador, sino que la propia consideración de impuesto indirecto se encuentra implantada en la Propuesta de Directiva anteriormente citada para justificar la competencia para armonizar, conforme al artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la imposición indirecta de los estados miembros. El impuesto español es operativamente idéntico al propuesto por la Directiva, siendo este último clasificado por autores como Martín Jiménez como un impuesto sobre determinados elementos de la renta empresarial¹⁸ y, por tanto, objeto de los CDI.

Desde nuestro punto de vista, basándonos en la dogmática de la distinción de los impuestos directos e indirectos¹⁹, entendemos que no cabe duda de que se

¹⁴ CRUZ AMORÓS, M., «Nuestro impuesto sobre determinados servicios digitales», disponible en <https://bit.ly/3DRkuE1> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

¹⁵ JIMÉNEZ VARGAS, P.J., «La nueva fiscalidad de la economía digital: primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional», *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 14, n.º 1, 2022, p. 347.

¹⁶ SOLER ROCH, M.T., «La imposición sobre sociedades en la encrucijada. ¿Hacia un escenario de inmunidad fiscal?», *Documentos–Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 10, 2018, p. 20.

¹⁷ También podemos citar otros como Canadá, con una propuesta equiparable pendiente de entrar en vigor.

¹⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A., «BEPS, the digital(ized) economy and the taxation of services and royalties», *Tax Law Department Working Papers*, 2018, p. 43 (*apud* ALONSO MURILLO, F., «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales», en Cazorla González-Serrano, L. (dir.), *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto (vol. I)*, Aranzadi, Navarra, 2021, p. 1061 y 1062).

¹⁹ Véase el análisis realizado en MACARRO OSUNA, J.M., «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2020 (consultado electrónicamente).



trata de un impuesto directo que, para poder abordar su armonización, se ha revestido de justificaciones contradictorias para encuadrarlo en la tributación indirecta. El IDSD nace, desde la perspectiva europea, con el ánimo de sujetar a gravamen el aumento de valor que experimenta una sociedad por los datos y activos intangibles que adquiere de la participación de los usuarios en su interfaz. Debemos entender que esta nueva estructura de negocio, debido a la expansión del mundo digital, persistirá *in crescendo* con el desarrollo de la tecnología y con la expansión del fenómeno digital en torno al metaverso. En consecuencia, este aumento de valor generalizado constituirá un rendimiento para las empresas con presencia virtual, siendo inapropiado el mecanismo de gravamen indirecto para su imposición.

La propia Propuesta de Directiva, en su introducción, fundamenta el nacimiento de este impuesto ante las deficiencias del sistema impositivo societario tradicional. En consecuencia, adaptemos la tributación societaria en la senda que marca el acuerdo multilateral, configuremos el aumento de tipo de gravamen ante esos rendimientos y permitamos, con carácter limitado, participar a los estados de la fuente en el gravamen de estos servicios, sin necesidad de que sea mediante imposición indirecta.

2.2. EL HECHO IMPONIBLE

2.2.1. *Elemento material del hecho imponible: servicios sobre los que recae el impuesto*

La LIDSD define este impuesto como un tributo de naturaleza indirecta (artículo 1) cuyo hecho imponible consiste en «las prestaciones de los servicios digitales» realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y efectuadas por los contribuyentes del mismo (artículo 5). Concretamente, el IDSD somete a imposición tres específicas operaciones características de las plataformas digitales: los servicios de intermediación en línea, transmisión de datos en línea y de publicidad en línea.

En los servicios de intermediación en línea, para que se entienda realizado el hecho imponible se requiere poner a disposición de los consumidores una interfaz que facilite la entrega de bienes y la prestación de servicios, o bien, que permita a los usuarios localizarse o interactuar entre sí (artículo 4.7). La LIDSD define con excesiva amplitud este supuesto dado que permite incluir en su marco prácticamente cualquier labor de intermediación a través de una plataforma. La forma en que podremos delimitar en su totalidad el marco normativo de esta definición y de los supuestos comprendidos en ella será a través de su interpretación conjunta con el artículo 6, que regula los supuestos de no sujeción, y con la Resolución de 25 de junio de 2021 de la Dirección General de Tributos²⁰.

²⁰ No obstante, aun con ambos preceptos y la doctrina de la DGT, la falta de concreción sobre esta definición sigue dando lugar a Consultas Vinculantes, como las Consultas V-0272/22, de 14 de febrero; V-2535/21, de 14 de octubre; V-2214/21, de 2 de agosto; y, V-2153/21, de 28 de julio.

Por su parte, los servicios de transmisión de datos en línea consisten en la transmisión con contraprestación de los datos recopilados de los usuarios en las actividades desarrolladas por estos en las interfaces (artículo 4.8). Como se desprende de su definición, este servicio consta de dos presupuestos necesarios: la transmisión de los datos debe ser onerosa y referirse a datos pertenecientes a los usuarios que se hayan registrado en la actividad de la interfaz²¹.

No basta, por tanto, la mera recopilación de datos, con lo que, si el fin del impuesto consiste en gravar el aumento o creación de valor que experimente una empresa por la participación de los usuarios, constituye un claro déficit en la dimensión impositiva del gravamen. En otras palabras, la sola recopilación de datos ya aumenta el valor de la sociedad por la mejora que implicará en la prestación de sus servicios y la generación de mayores beneficios. Teleológicamente, incluso, la necesidad de un acto de transmisión para que se imponga el gravamen contradice el objeto que, según el preámbulo de la ley, pretende proteger esta: «el papel que desempeñan los usuarios en la generación de valor para las empresas más digitalizadas mediante el suministro de datos o la generación de contenidos o como componentes de las redes en que se basan muchos modelos de negocio digitales». Si este es el sustrato sobre el que se quiere construir el impuesto, no cabe duda de que la propia recopilación de datos constituye el verdadero hecho imponible sobre el que debería recaer el gravamen.

En tercer lugar, los servicios de publicidad en línea se prestarán cuando en la interfaz digital se exponga publicidad dirigida a los usuarios (artículo 4.6). Sin embargo, es posible que no sea la misma empresa la propietaria de la interfaz y la prestadora del servicio de publicidad. El artículo 4 disocia las figuras del propietario de la interfaz y del proveedor de la publicidad, siendo contribuyente del impuesto este último en los casos en que ambos conceptos no coincidan en el mismo sujeto. En líneas generales se puede considerar que, aunque esta interrelación del propietario, el prestador del servicio y los terceros que quieran publicitarse genera una variada casuística²², será contribuyente aquel que use efectivamente la interfaz para el anuncio publicitario, sea o no propietario.

En cualquier caso, debemos precisar, a los efectos que se indicarán más adelante, que la publicidad ha de ser «dirigida», esto es, requiere del tratamiento de datos para generar una publicidad adaptada a los intereses del consumidor. Es

²¹ Así lo destaca la doctrina. Véase ALONSO MURILLO, F., *op. cit.*, p. 1071; y ESCRIBANO LÓPEZ, E., «La tributación de los ingresos derivados de la transmisión de datos de usuarios y de la prestación de servicio de intermediación en plataformas digitales de interacción social, contenido digital y comercio de bienes y servicios bajo el paraguas del impuesto sobre determinados servicios digitales», en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (coord.), *La tributación del comercio electrónico. Modelos de negocio altamente digitalizados*, La Ley, Madrid, 2022, p. 123.

²² Cfr. ÁLAMO CERRILLO, R., «Tributación de los servicios de publicidad en línea en el Impuesto sobre Servicios Digitales», en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (coord.), *La tributación del comercio electrónico. Modelos de negocios altamente digitalizados*, La Ley, Madrid, 2022, pp. 106-109.



por ello por lo que, si bien su definición no parece relacionar estos servicios con la utilización de datos, subyace en su funcionamiento el tratamiento de los mismos.

En conclusión, a pesar de que la LIDSD restringe el gravamen a tres clases de operaciones, su delimitación no es, en absoluto, precisa a los efectos de su sujeción; como tampoco lo es la finalidad perseguida por el legislador al establecer únicamente estos servicios. De hecho, pueden existir ciertas incompatibilidades entre algunos de ellos.

El artículo 4 de la LIDSD define estos servicios en un orden distinto al utilizado en el presente estudio. El motivo de esta alteración no es otro que dar pie a nuestra reflexión, suscitada por Belda Reig, en cuanto a la existencia de doble imposición entre dos de los servicios.

Desde el momento en que una sociedad digital comienza a prestar estos servicios, recopila datos relativos a sus usuarios. Cabría entender que, al gravar la intermediación *online*, el aumento de valor que experimenta trae causa de la participación de los usuarios y este acrecimiento podría responder al objeto que se pretende gravar en dicha modalidad del hecho imponible. Sin embargo, es cuestionable que esto sea así con los otros servicios.

Los servicios de publicidad y de transmisión no basan su beneficio en la creación de valor por la participación de usuarios y la tenencia de datos, sino en el uso efectivo y comercial de la recopilación de estos: con el uso de datos en la publicidad dirigida se obtendrán mayores ingresos debido a su mayor precisión respecto a los intereses del usuario receptor de la publicidad y con la transmisión onerosa se obtiene una ganancia patrimonial. Así, desde nuestro punto de vista, Belda Reig plantea acertadamente una cuestión: para emitir una publicidad dirigida se requiere el tratamiento de datos como parte del desarrollo de un proceso de *big data*, pero si esos datos se adquieren de otra plataforma para utilizarlos y su transmisión ya ha sido gravada, podemos encontrarnos ante un supuesto de doble imposición al afectar a «las dos caras del mismo objeto de negocio»: el *big data*²³.

Para resolver esta cuestión, Belda Reig justifica la inexistencia de la doble imposición argumentando que, al menos, uno de los dos hechos imposables tiene una finalidad extrafiscal —el gravamen sobre «la recopilación masiva de datos»—, lo cual ampara su doble imposición conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional²⁴.

En relación con tal planteamiento, caben dos consideraciones. En primer lugar, entendemos que, con su tesis, Belda Reig identifica en el gravamen del servicio de transmisión de datos el ánimo de gravar la recopilación de datos en general y su explotación económica última de comercialización; mas, con base en la doctrina anteriormente expuesta, el servicio de transmisión de datos requiere la transmisión de datos onerosa, sin la que no habrá gravamen, de tal forma que la mera recopilación de datos no será sometida a imposición. En consecuencia, no observamos que

²³ BELDA REIG, I., «Consideraciones en torno a la (in)constitucionalidad del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2021 (consultado electrónicamente).

²⁴ BELDA REIG, I., «Consideraciones en torno a la (in)constitucionalidad...», *op. cit.*

se cumpla dicho fin extrafiscal; el legislador quiere gravar la transmisión, es decir, la transacción económica de los datos recopilados y, por tanto, al gravar después la publicidad dirigida proveniente de los mismos datos, somete a gravamen dos fases de una misma cadena productiva de análisis y explotación de datos.

Desde la perspectiva del Derecho Comparado, no todos los países de nuestro entorno han optado por incluir estos tipos de servicios. El ordenamiento francés somete a imposición menos prestaciones que el Derecho español²⁵, limitándose el artículo 299 del Código de Impuestos, modificado por la Ley n.º 759 de 24 de julio de 2019, a someter a gravamen las operaciones de intermediación y de publicidad²⁶. El impuesto francés incluye entre estos servicios de publicidad los servicios de compra y transmisión de datos de los usuarios, constituyendo prueba, respecto de la controversia planteada anteriormente, de que comportan un mismo servicio –con una misma finalidad fiscal– habida cuenta de su mismo tratamiento y naturaleza, como servicios de explotación de datos.

Del mismo modo, Reino Unido contempla una extensión más general del hecho imponible en torno a todas aquellas plataformas que promuevan la interacción de los usuarios y tengan el contenido creado por los mismos como una importante característica del servicio (además de las especialidades del *search engine* y *marketplace*)²⁷, sin distinguir los servicios de publicidad y transmisión de datos y fundamentando, a nuestro juicio, una auténtica finalidad extrafiscal de gravar la recopilación de los datos de los usuarios para controlar su explotación.

A nuestro modo de ver, en vista de la regulación de otros ordenamientos, no se trata de una auténtica incompatibilidad. Más que un supuesto de doble imposición constituye un defecto técnico legislativo. Su justificación no reside en la existencia de un fin extrafiscal, sino que se trata del gravamen de dos realidades distintas, aunque orientadas a un mismo fin económico: la explotación de los datos.

Si lo que se pretendía era incluir un fin extrafiscal, se podría haber optado, en la línea de lo expuesto anteriormente, por haber constituido un hecho imponible similar al británico en cuanto a su amplitud. Así, habría bastado que el legislador, conforme a su voluntad manifestada en el preámbulo, hubiera sujeto a tributación la

²⁵ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., «El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF), n.º 463, 2021, p. 14.

²⁶ El artículo 299 del Código General de Impuestos francés señala dos servicios gravables: 1.º la puesta a disposición por vía electrónica de una interfaz que permita la comunicación e interacción entre usuarios, especialmente para concertar la entrega de bienes o prestación de servicios entre los mismos, y 2.º los servicios comerciales de publicidad a anunciantes, incluidos otros servicios como servicios de compra, de almacenamiento y publicidad de mensaje publicitarios, de control publicitario y medición de resultados y de gestión y transmisión de datos de los usuarios. Disponible en <https://bit.ly/3DYqbkK> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

²⁷ Véase el *Finance Act 2020* y la normativa de la web del Gobierno británico, disponible en <https://bit.ly/3FHYkqf> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).



mera recopilación de datos²⁸, configurando este tributo como un auténtico impuesto *pigouviano* de control y protección de las garantías de los usuarios ante los procesos de recopilación de su *data*.

En segundo lugar, el planteamiento de Belda Reig parte de no integrar en los servicios de publicidad la exigencia de que los datos, para generar la publicidad dirigida, deban provenir de la misma interfaz²⁹. Por su parte, en la transmisión de datos, el artículo 6 sí requiere que sean recopilados por las interfaces. Con esta exigencia, ¿pueden ser gravados los ulteriores servicios de transmisión de datos adquiridos previamente de otras plataformas/interfaces? Mientras que las normativas de otros estados, por su amplitud, podrían permitirlo, en España, al tenor del citado artículo, no se podrían gravar estos servicios sobre datos adquiridos, pudiendo quedar no sujetas operaciones por la difícil delimitación del origen de los datos³⁰.

De esta forma, no puede ser otra la conclusión que la necesidad de articular una mejor delimitación de los servicios constitutivos del hecho imponible del impuesto, ajustándose más al objeto real que se pretende gravar.

2.2.2. Elemento espacial del hecho imponible: la utilización de la dirección del Protocolo de Internet (IP) como elemento localizador de la prestación del servicio

La dirección del Protocolo de Internet (IP) es definida en el artículo 4 como el «código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet». Sobre esta IP recae la presunción *iuris tantum* de localización del dispositivo del usuario, conformando el elemento localizador de la prestación del servicio y, por tanto, de la realización del hecho imponible.

Como cláusula de cierre, la LIDSD permite desvirtuar dicha presunción cuando se pruebe que el lugar de prestación del servicio es otro por cualquier medio de prueba admitido en derecho (artículo 7.4).

²⁸ Recordemos el pronunciamiento de Belda Reig: para estimar procedente el gravamen de una «renta virtual o potencial» —como podría ser el aumento de valor por actividad de usuarios—, se requiere que el gravamen responda a una «tercera función de los tributos». *Cfr.* BELDA REIG, I., «La constitucionalidad de los gravámenes sobre las rentas virtuales o potenciales en contraposición a los gravámenes sobre las rentas ficticias o inexistentes», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 9, 2019.

²⁹ Véase el apartado II de la Resolución de 25 de junio de 2021 de la DGT; ÁLAMO CERRILLO, *op. cit.* p. 105.

³⁰ La imposibilidad de gravar los servicios de transmisión de datos sobre datos adquiridos —no recopilados por el transmitente— devendría en un auténtico obstáculo en el control de estos servicios por parte de la Administración por la dificultad que integra diferenciar datos recopilados de datos adquiridos por una plataforma digital a los efectos de comprender tales actos sujetos o no a gravamen. Imagínese la transmisión de datos de un usuario del que previamente se han adquirido datos provenientes de otra interfaz, ¿de qué medios dispone la Administración para diferenciar si esa información de data transmitida es recopilada por el transmitente o fruto de una adquisición anterior? Aun pudiendo valorarlo, ¿qué nivel de información privada del usuario sin contenido económico deberá obrar en poder de nuestra Hacienda a tal efecto?



En materia de localización de la operación, el IDSD español también replica el sistema de la Propuesta de Directiva³¹. Ya en el momento de la entrada en vigor de la LIDSD, existieron voces disconformes con el uso de la IP como medio de localización³². Recordemos que una IP, sin profundizar en sus debilidades técnicas, puede ser redirigida mediante el uso de un servidor proxy o de una VPN (*Virtual Private Network*) u otros *anonymizers*³³ hacia una red o localización distinta de aquella en la que se encuentre el dispositivo. Sin más garantías, la presunción del artículo 4 no evita la elusión relativamente sencilla de aquellos servicios que se presten empleando medios digitales.

Más de un año después, lejos de modificarse el artículo 7 de la Ley, se introduce el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del IDSD y se modifican algunos preceptos del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Este reglamento contempla en su artículo 1.2 una enumeración ejemplificativa de otros medios de prueba a través de los que determinar la localización del usuario y, por ende, de la operación:

A tales efectos, se podrá utilizar la geolocalización basada en la identificación de redes (*WiFi*, *Ethernet* u otras), la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de Posicionamiento Global, GLONASS, Galileo o Beidou) o por medio de información proporcionada por sistemas de comunicaciones inalámbricas terrestres (como las del GSM –Sistema Global de Comunicaciones Móviles– o las de LPWAN), o por balizas (*WiFi* o *Bluetooth*), o cualquier otra combinación de tecnologías existentes o futuras.

Este *numerus apertus* no soluciona en absoluto la determinación del lugar de la prestación³⁴. Los medios enunciados permiten completar la geolocalización de los usuarios en el momento de conectarse a las interfaces a través de las cuales reciban los servicios, pero no solucionan el problema de basar la presunción en un mecanismo cuya elusión, incluso para alguien no versado en la informática, es relativamente sencilla³⁵, ni imponen la utilización de un medio obligatorio por parte de los contribuyentes.

En el fondo se esconde un problema circular: la ley pretende controlar a los contribuyentes a través de la presunción de la dirección IP, señalando otros medios de prueba para casos contradictorios, pero permite al contribuyente elegir el medio por el que georreferenciará sus operaciones, el cual será la IP porque es aquel en que

³¹ Artículo 5 de la Propuesta de Directiva de 21 de marzo de 2018.

³² SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *op. cit.*

³³ *Cfr.* ESCRIBANO LÓPEZ, E., «La tributación de los ingresos derivados...», *op. cit.*, p. 131.

³⁴ Sin entrar a valorar en este artículo si la Administración tiene medios para la comprobación de datos obtenidos por las fuentes tecnológicas expuestas.

³⁵ En el momento de la realización de este artículo, basta una simple búsqueda en Internet acerca de «cómo conectarse a una VPN extranjera» para obtener numerosas webs y programas que permitan redireccionar la IP a una VPN extranjera.



pueden quedar registrados menos usuarios; de tal forma que el fin perseguido con la presunción deviene en su perjuicio y será la Administración la que deba organizar sus propios sistemas de geolocalización para contradecir los datos que reflejen las direcciones IP, esto es, desvirtuar su propia presunción.

No obstante, esta crítica no es unánime en la doctrina y existen posturas favorables hacia la utilización de la dirección IP³⁶. A nuestro juicio, ante las posibles insuficiencias que puedan plantear el uso de medios electrónicos en la localización de los usuarios, invitamos a reflexionar acerca de si el legislador podía haber optado por un sistema de geolocalización distinto.

A este respecto, todos los medios formulados en el IDSD emplean un sistema de localización individual, es decir, son dispositivos que permiten identificar la localización del individuo en el momento de acceso a los servicios digitales. Este sistema de localización del lugar de la prestación a través de datos informáticos excluye la aplicación de cualquier otro medio ajeno a esta tecnología. El artículo 7.3 de la LIDSD excluye la posibilidad de entender prestado el servicio en el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, en los casos de servicios de intermediación en línea con dichos negocios, y en el lugar desde el cual se efectúe cualquier pago relacionado con un servicio digital; con lo que se rechaza la posibilidad de asumir elementos físicos mucho más sencillos para enmarcar territorialmente la prestación del servicio, como sí realizan otros ordenamientos extranjeros.

La propuesta de impuesto sobre servicios digitales de Canadá (*Digital Service Act Proposal*) se encuentra pendiente de entrar en vigor en 2024, en caso de no consumarse los acuerdos globales en esta materia. El impuesto canadiense establecerá un sistema de localización del usuario en base a un conjunto probatorio como la facturación, la dirección de envío, área a la que corresponda el número de teléfono facilitado en últimas operaciones, posición por satélite y la dirección IP. Permite, por tanto, localizar la prestación mediante elementos fijos –que no puedan alterarse por la localización accidental de un usuario en un momento determinado– tales como el lugar de facturación, la dirección de envío y el área al que pertenezca el número de teléfono.

El impuesto británico, por su parte, es más tajante en la localización de los usuarios. El impuesto se limita a gravar las prestaciones realizadas a usuarios británicos, entendiéndose por tales a los que se encuentran normalmente en el Reino Unido o a las empresas también establecidas en territorio británico. Esta estructura constituye una auténtica presunción, señalando la misma normativa que el hecho de estar un usuario normalmente situado en Reino Unido podrá ser probada mediante

³⁶ Escribano López destaca, entre sus ventajas, su simplicidad y fiabilidad, así como su utilización en sede de IVA. Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, E. «A preliminary Assessment of the EU Proposal on Significant Digital Presence: A Brave Attempt Requires and Deserves Further Analysis», en Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez, J.A. y Hernández González-Barreda, P.A., *Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Netherlands, 2019, pp. 587 y 588.

la dirección de envío, la información del pago, el lugar donde se desarrollen los contratos celebrados como consecuencia de la publicidad emitida, la localización de propiedades arrendadas y la dirección IP.

A través de estos medios podemos obtener una presunción de la localización del usuario y se puede dotar de más medios a la Administración para la recaudación del tributo, ya que siempre será más fácil que, una vez detectada la operación, se pueda vincular al territorio español a través de un dato fijo como puede ser la residencia habitual del usuario, la dirección de envío o la que conste en la documentación del pago.

Desde nuestro punto de vista, siguiendo el modelo canadiense y británico, el legislador podía haber optado por sistemas de localización fijos que permitirían establecer una verdadera presunción –si bien *iuris tantum*– de localización del usuario y la operación. Esta solución, además, evitaría posibles conflictos con derechos fundamentales por la utilización de medios tan invasivos de la privacidad de una persona³⁷.

Tampoco nos encontraríamos ante esta problemática si efectivamente se hubiera dotado al impuesto de carácter directo. En ese caso, la introducción de la dirección IP por el legislador tributario debería haber sido precursora de una regulación española del Establecimiento Permanente Virtual o de la presencia económica digital significativa.

2.3. CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO

El artículo 8 de la LIDSD exige dos requisitos para ser considerado contribuyente³⁸. Respecto al primero de ellos, la exigencia de una cifra de negocios global superior a 750 millones de euros no otorga margen de dudas; coincide con la cantidad establecida en la propuesta de Directiva a los efectos de identificar a las empresas de gran dimensión y, del mismo modo, se sostendrá como criterio para la aplicación de un tipo de gravamen mínimo en el *Pilar 2* del nuevo acuerdo multilateral.

³⁷ Por razones de extensión no podremos analizar también la incidencia de este sistema de geolocalización en la esfera de los derechos fundamentales del usuario –que desde luego se ven afectados– como la intimidad y la protección de datos, en tanto que, entre los deberes formales del contribuyente, se encuentra facilitar a la Administración información relativa a los servicios y su geolocalización (artículo 13). Si usar Google o una red social puede constituir un servicio gravado, debemos plantearnos cuántas veces al día accede un usuario medio, obteniendo la Administración un registro de datos de su localización en cada momento de acceso, permitiendo reconstruir su vida íntima más allá del ámbito estrictamente económico.

³⁸ Artículo 8.1: Son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes: a) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y b) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.



Mayores dudas entraña, sin embargo, la decisión de establecer como segundo requisito la obtención de 3 millones de euros por ingresos de servicios prestados en España. La propuesta de Directiva, en su nacimiento, condicionaba la sujeción a la obtención de ingresos por valor de 50 millones de euros en el mercado europeo. En la fecha de entrada en vigor del impuesto español, en Europa residían 447 millones de personas³⁹. Considerando a los residentes como potenciales usuarios, para que una empresa quedase sujeta a imposición en base a la Propuesta de Directiva, cada usuario europeo debería generar algo más de 0,11 euros de ingresos (110 000 euros por cada millón de usuarios). Sin embargo, en España, en una proporción de 3 millones de euros de ingresos por algo más de 47 millones de residentes⁴⁰, la empresa tributaría si percibe un ingreso medio por usuario de 0,06 euros (60 000 euros por cada millón de usuarios). De este modo, una sociedad española queda sujeta al impuesto español con una ratio de ingresos por usuario casi del 50% de la ratio europea propuesta.

Esta comparativa no pretende en modo alguno extraer una conclusión económica definitiva sobre la desproporción con respecto a la propuesta europea del requisito subjetivo de nuestro impuesto; habida cuenta de que en el cálculo de ingresos medios por usuarios de un Estado respecto al europeo intervendrían muchos otros factores, como el desarrollo tecnológico del país o la presencia digital de una sociedad en cuestión en ese Estado con respecto a los restantes de la Unión Europea. Sin embargo, este dato puramente objetivo de ratios nos debería hacer reflexionar sobre si la opción española tiene alguna base económica particular; especialmente, considerando que otros estados próximos de cultura latina y con un desarrollo tecnológico similar establecen criterios más bajos, como Francia, que exige 25 millones de euros de ingresos en su territorio por estos servicios⁴¹, o como Italia, que lo fija en 5,5 millones⁴².

2.4. BASE IMPONIBLE DEL IDSD

De acuerdo con el artículo 10 de la LIDSD⁴³, la base imponible de los servicios digitales se calculará sobre los ingresos totales obtenidos –por tanto, el rendimiento bruto, únicamente deducido el IVA– por cada tipo de servicio en la proporción

³⁹ INE, «Demografía de Europa. Estadísticas visualizadas», 2021, p. 4, disponible en <https://bit.ly/3FGxoHs> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

⁴⁰ Datos del INE, disponibles en <https://bit.ly/3A1Olcl> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

⁴¹ Artículo 299 del Código General de Impuestos francés.

⁴² Artículo 1,36 de la Ley Italiana n.º 145 de 30 de diciembre de 2018, modificado por la Ley n.º 160 de 27 diciembre de 2019, disponible en <https://bit.ly/3tQ4Vbf> (consultado por última vez el 24 de noviembre de 2022).

⁴³ Artículo 10.1: «La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes».



que representen los ingresos obtenidos por servicios prestados a usuarios presentes en el territorio español con relación al total de usuarios en cualquier localización, dentro y fuera del ámbito del impuesto.

Como reglas especiales, la ley diferencia los servicios de publicidad y los servicios de intermediación que no se dirijan a facilitar la entrega de bienes o la prestación de servicios, en los que se fijará la proporción en función del número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos localizados en España o del número de usuarios que tuvieran acceso a una cuenta registrada a través de un dispositivo localizado en el territorio del impuesto, respectivamente.

En síntesis, el artículo 10 articula el gravamen sobre los rendimientos brutos ponderando la proporción de ingresos que corresponda a los usuarios situados en España con relación al total global de la empresa. En la doctrina encontramos críticas cualificadas en contra de la imposición sobre los ingresos brutos, como la de Ortiz Espejo, quien critica que su base imponible se fije sobre el total de los ingresos obtenidos por estos servicios si efectivamente el objeto de este impuesto recae teóricamente «sobre el valor añadido generado para los consumidores finales por estos servicios»⁴⁴.

Consecuentemente, de este esquema de liquidación se deduce una máxima: la recaudación del impuesto aumentará en la medida en que se exponga más publicidad, se realicen más operaciones de intermediación o se transmitan más datos de usuarios ubicados en el territorio español, o bien, en que disminuyan la prestación de estos servicios a usuarios situados fuera del ámbito territorial. Esta consecuencia contradice en cierta forma el espíritu del impuesto.

La configuración del IDSD responde a la voluntad de la Propuesta de Directiva de remodelar el sistema tributario para gravar en el Estado de la fuente ingresos que se obtienen por la participación de usuarios ubicados en dicho Estado y que no pueden ser gravados conforme al modelo tradicional de imposición societaria basado en la residencia⁴⁵. Sin embargo, esta premisa suscita enormes riesgos para sociedades españolas que solo presten tales servicios en España –o al menos, que tengan su actividad principal en nuestro territorio– respecto de las cuales no se establece un supuesto de no sujeción o de exención.

En tales casos, una relación entre ingresos en España e ingresos totales cercana al 100% puede suponer un gravio exorbitante ante el gravamen de los rendimientos de la empresa por este impuesto y el de sociedades. El único freno a esta problemática reside en los elevados estándares requeridos para ser contribuyente, pero ello no obsta para que sea un elemento desincentivador para aquellas *start-ups*

tes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo».

⁴⁴ ORTIZ ESPEJO, D., «Capítulo xv: El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales», en Cazorla Prieto, L.M. y Chico de la Cámara, P. (coords.), *Introducción al Sistema Tributario Español*, Aranzadi, Navarra, 2022, pp. 809 y 810.

⁴⁵ Así resulta de la Propuesta de Directiva de 21 de marzo de 2018.



o emprendedores que quieran establecerse en España, proyectando en nuestro territorio su particular *Silicon Valley*.

Por otra parte, esta no es la única reflexión que se infiere de la estructura del impuesto. La base imponible del impuesto se fija tomando como numerador del porcentaje los ingresos obtenidos por servicios prestados a usuarios localizados en España. Sin embargo, la prestación de estos servicios en nuestro territorio implica consecuentemente gastos logísticos en el desarrollo de la actividad, por lo que la proporción fijada por la ley no responde a una proporción real de la correlación entre el rédito que otorga la prestación de servicios en España con respecto a los demás estados donde actúe la sociedad. Así, una empresa puede prestar en España servicios gravados por este impuesto y obtener muchos ingresos en proporción con los que obtiene en otros estados y, a pesar de ello, ser económicamente menos beneficiosa por suponer más gastos que los ocasionados por la actividad en otros estados. De este modo, el gravamen se impone en una magnitud que no refleja la rentabilidad real generada a una sociedad digital por la prestación de servicios en España y, por ende, no grava su manifestación de riqueza real.

Esto nuevamente nos remite a la problemática acerca de la naturaleza del impuesto. Si la imposición se realizase sobre el beneficio, articulando medios para calcular qué proporción de este corresponde a la intervención de usuarios localizados en España, esta deficiencia se subsanaría. Sin embargo, bajo el paraguas de la configuración indirecta, se desarrolla un sistema de liquidación del impuesto que en nada refleja el fin último que persigue la creación de este impuesto y que además puede generar riesgo de traslación de los costes del tributo a los usuarios⁴⁶.

Es más, estimándolo como un impuesto indirecto, ante la complejidad para enmarcar materialmente los servicios en cuestión, resulta inasumible discernir en aquellas sociedades que presten otros servicios, además de los comprendidos en el ámbito de este impuesto, qué ingresos provienen de estos últimos con causa en la interacción de usuarios españoles y cuál es su proporción en relación con un indeterminable número de usuarios mundiales⁴⁷. Especialmente, como señala Menéndez Moreno, debemos tener en cuenta la dificultad que entraña la cuantificación de los ingresos por estos servicios cuando se prestan sin presencia física, siendo la única vinculación con el territorio español la presencia de los usuarios en el mismo, y sin la posibilidad de determinarlos en base a los actos de repercusión a los consumidores⁴⁸.

Quizás todos estos problemas podrían haberse solucionado a través de otro método de determinación de la base imponible. Si bien es cierto que las operaciones digitales son difíciles de cuantificar individualmente, el elevado número de perso-

⁴⁶ NOCETE CORREA, F.J., *op. cit.*, pp. 118 y 119.

⁴⁷ *Cfr.* BELDA REIG, I., «La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2019 (consultado electrónicamente).

⁴⁸ MENÉNDEZ MORENO, A., «El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. O la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2019 (consultado electrónicamente).



nas susceptibles de convertirse en usuarios permite obtener datos estadísticos suficientemente fiables. El legislador podía haber optado por establecer una modalidad de estimación objetiva a través de la cual se pueda estimar mediante datos medios de consumo de sus residentes, en función del sector económico en que presten los servicios digitales y el tipo de servicio, el ingreso bruto o beneficio neto promedio por operación que brinda la prestación de estos servicios.

Esta forma de estimación objetiva generaría previsiblemente menores ingresos, pero también menores gastos para la Administración en cuanto a medios de control y evitaría las incidencias expuestas en torno a la necesidad de concretar medios de geolocalización de los servicios digitales y la consecuente invasión de la privacidad de los usuarios.

CONCLUSIONES

El IDSD, como primer intento de imposición sobre los servicios de intermediación, de publicidad y de transmisión de datos en línea, presenta varios elementos que resultan impropios para el fin que persigue. A nuestro juicio, no cabe duda de que la naturaleza del impuesto responde una estructura de imposición directa. Sin embargo, para evitar la aplicación de los CDI, se dota de una configuración inapropiada que permita justificar su carácter indirecto. A partir de esta concepción, se concatenan incongruencias en la formulación de los elementos estructurales –tales como su hecho imponible, requisitos y medios de control– que son susceptibles de reforma.

Por ello, sin perjuicio de la previsible aparición de un nuevo modelo tributario de gravamen a las empresas multinacionales a través del acuerdo multilateral, conviene remarcar la necesidad, mientras este impuesto permanezca vigente, de adaptar su configuración a los fines que persigue.

Su naturaleza y estructura son merecedores de revisión y denotan la falta de previsión en el gravamen que se ha querido imponer; pudiendo, incluso, afirmar que su subsistencia, con las deficiencias de las que adolece, solo puede justificarse por el reducido número de contribuyentes afectados y por la considerable recaudación que ha supuesto en sus primeros años de vida.

En nuestra opinión, el devenir del gravamen tributario sobre la economía digital debe discurrir por políticas conjuntas transnacionales que lo delimiten y que permitan acotar esta realidad intangible y en continua evolución. Ante el desarrollo de este nuevo mercado digital, el Derecho Tributario debe responder en consecuencia y formular mecanismos conjuntos para su imposición y control.

RECIBIDO: 25/11/2022; ACEPTADO: 07/02/2023



