

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07
<http://www.uniovi.es/publicaciones>
servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)

Patricia Herrero de la Escosura
Universidad de Oviedo¹

1. INTRODUCCIÓN

El 25 de enero de 2019 fue publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que consta de dieciséis artículos y cuatro disposiciones finales.

Según su exposición de motivos, su primera justificación se encuentra en el desfase surgido entre las actuales condiciones de la economía, que cada vez tiene un carácter digital más marcado, y la normativa fiscal internacional, dirigida fundamentalmente a modelos de negocio que requieren presencia física.

En particular, considera la existencia de tres problemas de estos «modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos»: la posibilidad de desconexión entre el país de tributación y el de generación de rendimientos, la facilidad para deslocalizar los activos intangibles y la dificultad para tener en cuenta la generación de valor realizada por los usuarios cuando aportan sus datos o generan contenidos.

Esta situación ha sido, evidentemente, detectada en ese ámbito internacional y ya existen algunas propuestas para corregirla.

Dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20, podemos encontrar dos informes incardinados en el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS), el relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital, de 5 de octubre de 2015, y el Informe intermedio sobre los retos fiscales derivados de la digitalización, de 16 de marzo de 2018.

¹ Tuve la fortuna de ser, en esta Universidad, compañera de Antonio Aparicio en el más precioso sentido del término: me enriquecí con sus inabarcables conocimientos, me reí con su fina ironía, me alegré con sus éxitos, me dolí con las injusticias de que fue objeto y, sobre todo, disfruté de la inmensa bondad y generosidad que guardaba en lo profundo de su corazón. Todo un privilegio.

En la Unión Europea, la Comisión Europea adoptó el 21 de septiembre de 2017 la Comunicación «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», en cuyo desarrollo presentó el 21 de marzo de 2018, a instancia del Consejo, una propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

Sin embargo, entiende el proyecto que una solución acordada internacionalmente puede demorarse mucho tiempo, cosa que también puede sucederle a la propuesta de Directiva de la Comisión Europea al haber sido rechazada por varios países, en unos casos por motivos políticos y en otros por razones técnicas.

A todo ello añade la exposición de la ley «razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario», para justificar una iniciativa unilateral y prácticamente pionera en este ámbito.²

El trasfondo real de la situación, que en ningún momento pretende ocultarse, es la percepción de que existen grandes empresas tecnológicas que cuentan con extensas redes de usuarios, cuyos beneficios no se someten al Impuesto sobre Sociedades, o lo hacen a tipos muy reducidos.

Por este motivo este impuesto comenzó en su día a llamarse con el personalizado y mal traducido nombre de «tasa Google» y ahora está pasando a conocerse como «tasa GAFA», incluyendo también como sus destinatarios a Amazon, Facebook y Apple.

2. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO

El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales se configura en el artículo 1 del proyecto de ley como un tributo de naturaleza indirecta que

² En un principio se presentó como de carácter transitorio hasta la aprobación de la Directiva europea. Todas las referencias a este carácter se han eliminado en el proyecto, quizás porque el texto de consenso al que está intentando llegar el grupo de trabajo del Consejo no parte de las propuestas españolas, sino de las presentadas conjuntamente por Francia y Alemania, que sugirieron limitar la imposición a los servicios de publicidad y esperar para el resto de los impuestos sobre la economía digital al posible acuerdo que al respecto adoptaría en 2020 la OCDE, ya que su incorporación a la legislación de la Unión Europea haría innecesaria una directiva específica al estar ambos organismos colaborando estrechamente para conseguir una solución internacional. La propia OCDE (2018) recoge la posibilidad de que provisionalmente se pueda establecer un impuesto para ciertos servicios digitales, pero varios países se han opuesto a ello por entender que hacerlo unilateralmente podría generar distintos efectos adversos como un impacto negativo en la inversión, innovación y crecimiento, así como en el bienestar, un incremento de los costes de los servicios, posibilidad de sobreimposición, dificultades para la implementación del impuesto y generación de costes de gestión.

Recientemente se ha logrado dentro del G7 (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido) un consenso para la aprobación de un impuesto digital en 2020, que obligaría a las grandes compañías tecnológicas a pagar impuestos por los ingresos acumulados en cada país donde realicen operaciones digitales, con independencia de que en ellas tengan o no algún tipo de establecimiento.

Únicamente Francia y Austria iniciaron de modo independiente la tramitación de un impuesto de estas características, aunque restringido a los servicios publicitarios, con un tipo respectivamente del 3 y 5%, y Reino Unido ha anunciado que también lo hará en breve.

Francia ya ha culminado el proceso y ha comenzado a recibir por ello amenazas económicas por parte de Estados Unidos.

grava «las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto». Dicho territorio es todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales existentes o de la prevalencia de posibles convenios de doble imposición.

Una de las características básicas que en general tienen los tributos indirectos es su posibilidad de traslación. Sin embargo, ello es así porque normalmente en estos tributos quienes manifiestan la capacidad económica son los destinatarios de las prestaciones efectuadas, nombrándose contribuyentes a aquellos que las realizan.

El caso de este impuesto es radicalmente distinto, pues se trata precisamente de que son los usuarios quienes, a veces incluso de forma inconsciente, generan un valor para distintas entidades tecnológicas, bien siendo los destinatarios de la publicidad que les envían a sus dispositivos, bien proporcionándoles los datos que luego transmitirán a cambio de un precio.

Es cierto que hay un supuesto en el que sí se ofrecen al usuario prestaciones que le benefician, que es el caso de los servicios de intermediación. Sin embargo, en estos el propietario de la interfaz verá ya doblemente compensados estos servicios, a través de la publicidad y mediante las posibles comisiones que obtengan.

Ante la ausencia de referencia alguna a este aspecto, sí que sería posible para sus contribuyentes el repercutir el importe del impuesto cuando medie algún tipo de contraprestación, bien por parte de los propios usuarios, bien por los terceros que estén implicados en las operaciones, como los titulares de los bienes y productos publicitados, los que proporcionen a los usuarios bienes y servicios a través de la intermediación de los contribuyentes o los que adquieran de estos los datos que legalmente puedan ser transmitidos. Con lo que, en definitiva, su carga económica terminaría recayendo sobre los consumidores y las pequeñas empresas.

Entendemos que ello, que con la actual redacción del proyecto sería más que probable, iría en contra de la propia esencia del impuesto, cuyo objetivo es gravar únicamente a las grandes compañías, como así se pone de manifiesto en las elevadas cifras que constituyen el umbral para ser considerado contribuyente.³ Por tanto creemos necesario añadir en el articulado de la ley la prohibición de la repercusión.⁴

³ No está claro que este vaya a ser el futuro del impuesto europeo sobre servicios digitales, pues existe discusión acerca de si se debe trasladar la carga impositiva al consumo o mantenerla sobre la producción.

⁴ El informe provisional OCDE (2018), pág. 179, destaca que la posibilidad de repercusión podría ocasionar por una parte que los consumidores menos preparados abandonasen determinados servicios en beneficio de otros y por otra que las empresas que utilizan los servicios de las grandes operadoras vieran incrementados sus costes, lo que acabaría perjudicando a los pequeños negocios, con independencia de que sus servicios no fueran los sometidos a tributación. Es cierto que parecidas consecuencias podrían producirse mediante un simple aumento de precios, en función de la elasticidad de los servicios, pero muy probablemente alcanzaría cifras mucho menores y, por tanto, sería menos perjudicial para la economía. Y un abuso de esta solución podría también restringirse mediante un correcto sistema sancionador, sobre todo si el impuesto se adoptase dentro del ámbito europeo.

2.1. Hecho imponible

Para conocer el contenido concreto del hecho imponible hay que acudir a distintos preceptos del articulado, que completan la prescripción que en principio parece efectuar el artículo 5 del proyecto de ley.

Este dice escuetamente que

Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto.

Así pues, es necesario por una parte determinar cuáles sean estos servicios y, por otra, quién puede ser contribuyente del impuesto, dado que el mismo se configura como un elemento esencial del hecho imponible, de manera similar a como sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El ámbito objetivo del impuesto lo encontramos delimitado en el apartado 5 del artículo 4, conforme al cual

A efectos de esta Ley, se entenderá por [...] Servicios digitales: se considerarán como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos.

Los siguientes apartados, 6, 7 y 8, definen respectivamente cada una de estas tres actividades:

6. Servicios de publicidad en línea: los consistentes en la inclusión en una interfaz digital,⁵ propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.

Si los servicios gravables son los de las grandes compañías como Google o Facebook, es lógico pensar que al someter a los de publicidad en particular se está hablando de la que los propietarios de bienes y servicios publicitados muestran a sus potenciales consumidores a través de canales de comunicación como estos, normalmente en función de las preferencias previamente reveladas al navegar por ellos. Y la conclusión evidente es que debe ser el titular de esos canales (el «propietario de la interfaz digital»), que es quien cobra por insertar tal publicidad, el que está prestando el servicio y debe, por tanto, pagar el impuesto.

Sin embargo, tal idea no es la recogida en la redacción del proyecto de ley, que considera prestador del servicio, no a ese titular, sino a la entidad «que incluya la publicidad», cuando no coincida en él.

Para entenderlo debemos acudir a la explicación ofrecida en la exposición de motivos de la propuesta de directiva europea, de la que se deriva que los

⁵ Generalmente se considera interfaz digital al conjunto de elementos de un sitio web que permiten al usuario realizar acciones en él. En este caso la propia ley la define a sus efectos en el artículo 4.4 del Proyecto como «cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital».

casos excluidos son aquellos en los que se haya procedido por una empresa a alquilar la interfaz en la que se incluye la publicidad y que ello se ha hecho con el objetivo de mantener la neutralidad del impuesto.⁶

Así pues, por sujeto que «incluye la publicidad» no debe entenderse quien realmente lo hace, que es el titular de la interfaz, sino quien encarga tal inclusión, que es el titular de los bienes o servicios publicitados o la empresa a la que este encarga la gestión de su publicidad.

Esto supondrá en una gran medida un vaciamiento del contenido del impuesto en este punto, pues este último sujeto no solo normalmente estará más lejos de cumplir los límites cuantitativos requeridos para la sujeción que el primero,⁷ sino que además podría verse favorecido por el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 6.a).

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

Los servicios de este apartado incluirían dos tipos de actividades.

Por una parte, estarían las plataformas colaborativas, que se limitan a poner en contacto a las dos partes que van a concluir el servicio subyacente.⁸ Por otra, aquellas que se ponen al servicio de otros minoristas y proveedores para efectuar esta intermediación.⁹

8. Servicios de transmisión de datos: los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.¹⁰

⁶ «De este modo, se evitan los posibles efectos en cadena o la doble imposición de los mismos ingresos (una parte de los ingresos obtenidos por la entidad que incluye la publicidad de un cliente se pagará al propietario de la interfaz digital en la que vaya a aparecer el anuncio publicitario, a cambio del alquiler de espacio digital en esa interfaz)».

⁷ Puede no ser así en algunos casos particulares, como el de las compañías discográficas que intentan suplir por esta vía de la inclusión de publicidad la pérdida de ingresos que representa la accesibilidad al público de las producciones musicales a través de interfaces gratuitas. En este sentido, el informe anual de IFPI (International Federation of the Recording Industry) de 2016 refleja que en el año anterior las compañías discográficas recibieron 2000 millones de dólares de beneficios de servicios de suscripción de pago –que estarían exentos del impuesto sobre servicios digitales– y de la publicidad que lograron insertar obtuvieron 634 millones, según expone FOUCE (2017), págs. 11 y 12.

⁸ Sería tanto, en palabras de la propuesta de Directiva, el caso de una «interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios», como «la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios».

⁹ Entre estas últimas se encuentra uno de los objetivos específicos del impuesto, que es Amazon. Sin embargo, dada la formulación del hecho imponible, no toda su cifra de negocios estará sometida al impuesto, sino únicamente aquella que provenga de proveedores ajenos que ofrezcan sus productos a través de su web o aplicación.

¹⁰ Conforme a la normativa de protección de datos, no es posible vender las bases de datos propias, pero sí aquellas recopiladas a través de servidores de internet o proporcionados por los propios usuarios.

En este último apartado se trataría de gravar la transmisión a título oneroso de los datos de usuarios que han sido recopilados por los propietarios de las interfaces a través de distintas vías, como las cookies o la participación en sorteos, encuestas, campañas de fidelización y similares.

El problema que puede surgir aquí es que las grandes empresas internacionales que el impuesto pretende sujetar muchas veces recolectan estos datos sin someterse en modo alguno ni a nuestra normativa nacional, ni a la normativa europea sobre la protección de datos.¹¹ Por tanto, en muchas ocasiones habrá que aplicar el impuesto sobre un servicio realizado de manera ilícita, siendo necesario entrar a discriminar si la única ilicitud es meramente formal o si se ha llegado a violar el límite constitucional del derecho a la intimidad.

Por otra parte, tampoco hay que olvidar que los datos que se recopilan de los usuarios acaban finalmente formando perfiles completos de los mismos,¹² que en ocasiones pueden llegar a traspasar también ese derecho.

Para completar este aspecto objetivo, el artículo 8, al que después nos referiremos, considera contribuyentes a todos los sujetos, sean personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos altos umbrales que fija.

Para atender a esta nueva remisión debemos acudir al primer párrafo del artículo 14, conforme al cual «El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural».

De la conjunción de todos estos preceptos resulta que el impuesto se dirige a sujetar los servicios de publicidad e intermediación en línea y los de transmisión de datos, efectuados por quienes el primer día de cada trimestre natural superen los dos umbrales cuantitativos fijados en la ley.

¹¹ Nos referimos tanto a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales (LOPDGDD) como al 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 por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

Conviene recordar que este Reglamento conserva en su artículo 4.2) la definición antes dada en el 2.b) de «tratamiento de datos personales» como «cualquier operación o conjunto de operaciones, efectuadas o no mediante procedimientos automatizados, y aplicadas a datos personales, como la recogida, registro, organización, conservación, elaboración o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma que facilite el acceso a los mismos, cotejo o interconexión, así como su bloqueo, supresión o destrucción», que sirvió de base a la STJUE de 13 de mayo de 2014 en el asunto C-131/12, Google Spain, S. L., Google Inc. y Agencia Española de Protección de Datos. En ella se indica (punto 43) que «Google Search indexa páginas web de todo el mundo [...] no solo facilita el acceso a los contenidos alojados en las páginas web indexadas, sino que también aprovecha esta actividad para incluir publicidad asociada a los patrones de búsqueda introducidos por los internautas, contratada, a cambio de un precio, por las empresas que desean utilizar esta herramienta para ofrecer sus bienes o servicios a éstos», añadiéndose más adelante (punto 57), que «toda vez que dicha presentación de resultados está acompañada, en la misma página, de la presentación de publicidad vinculada a los términos de búsqueda, es obligado declarar que el tratamiento de datos personales controvertido se lleva a cabo en el marco de la actividad publicitaria». Aunque el caso subyacente versaba sobre el llamado «derecho al olvido», la doctrina expuesta por el TJUE es inequívoca al respecto de considerar que cualquier dato obtenido a través de buscadores debe respetar la normativa de protección de datos.

¹² Son los llamados *data lead*.

Mayor información ofrece la exposición de motivos, que explica que su objeto es gravar los

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 esas contribuciones de los usuarios.¹³ Es decir, [...] aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios.¹⁴

El artículo 6 del proyecto delimita este hecho mediante la mención de seis supuestos de no sujeción, que responden a distintos motivos.

No estarán sujetas al impuesto:

a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.

Dado que no se sujetan entregas de bienes, sino prestaciones de servicios, entre los que en particular se incluyen los de intermediación, la mención a las ventas de bienes podría considerarse meramente didáctica. Si es la primera exclusión del impuesto que se efectúa es simplemente para remarcar que el impuesto no se dirige a gravar la venta *on line* en sí misma, lo cual haría el impuesto incompatible con el IVA, sino a los servicios de plataformas que ponen en contacto a compradores y vendedores, como es el caso paradigmático de Amazon.

Mayor problemática suscita la mención de los servicios. En principio parece hacer referencia al hecho imponible previamente definido, que se limita a los servicios de intermediación, lo cual implica automáticamente la no sujeción en los casos en los que el proveedor no sea intermediario. En este sentido, el resto del precepto sería también meramente aclaratorio y no añadiría realmente nada al concepto descrito.

Sin embargo, la exención no se refiere específicamente a este tipo de servicios, sino a todos los que se contraten a través del sitio web de su proveedor, cosa que también sucederá en la mayor parte de los casos –si no en todos–, cuando se contraten servicios de publicidad o se compren los datos recopilados en la web o aplicación. En estos casos es evidente que el titular de la interfaz actúa directamente y no como intermediario, por lo que la redacción literal del precepto vacía de contenido dos de las tres actividades sujetas al impuesto.

¹³ Precisamente esta creación de valor es una de las características de las empresas digitales que justificarían la modificación del régimen que actualmente tienen en el Impuesto sobre Sociedades, según la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales COM (2018) 148 final.

¹⁴ Se traslada así en gran medida la explicación de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva, en la que se indica que «Los servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del ISD son aquellos en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituye una contribución esencial para la empresa que realiza esa actividad y gracias a la cual puede obtener ingresos [...] El papel que desempeñan los usuarios de estos servicios digitales es único y más complejo que el que adoptaba tradicionalmente un cliente».

Pese a que el conjunto de criterios interpretativos aplicables recomiende rechazar esta interpretación, sería perfectamente posible defenderla en caso de conflicto, por lo que sería recomendable modificar la redacción de este apartado antes de la aprobación definitiva de la norma.¹⁵

b) las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea

Nuevamente aquí la norma extiende sus definiciones vaciando de contenido el impuesto.

Usuario es a efectos del impuesto, según dispone el artículo 4.9,

cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital.

Literalmente, el *Diccionario de la Real Academia de la Lengua* al efectuar la definición de «usuario» como sustantivo introduce una matización esencial:

Dicho de una persona: Que tiene derecho de usar de una cosa *ajena*¹⁶ con cierta limitación.

Esa acotación se elimina expresamente a efectos del impuesto, que no habla de que el usuario deba ser ajeno a la interfaz, sino que configura como tal a todo aquel que la utilice, cosa que desde luego también harán los desarrolladores y propietarios de las páginas web y aplicaciones a través de las que se canalicen los servicios que se pretenden sujetar.

Es tan evidente que se quisieron eliminar de la sujeción únicamente las operaciones efectuadas a través de las interfaces por personas ajenas a ellas, como que esto no se ha hecho. Es cierto que deben ser operaciones efectuadas «en el marco de un servicio de intermediación en línea», pero, ¿acaso los servicios de intermediación en línea que se pretende sujetar no se efectúan en el marco de un servicio de intermediación en línea?

Puede aducirse que sí que existe una restricción, que es el empleo del adjetivo «subyacente». Sin embargo, las operaciones reales efectuadas, que son las que posiblemente se pretenda excluir del impuesto, no son en modo alguno subyacentes, sino que, al contrario, constituyen el objeto directo y expreso de la intermediación.

Nuevamente la deficiente técnica legislativa puede ser una gran fuente de conflictos, si no se corrige a tiempo.

c) prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.

¹⁵ La exposición de motivos explica cumplidamente que esta no sujeción se refiere a las actividades minoristas de comercio electrónico, que utilizan la interfaz digital únicamente como medio de comunicación para crear un valor que reside en los bienes o servicios que suministran. Pero ello no elimina ni justifica la deficiencia con la que se ha trasladado al articulado.

¹⁶ La cursiva es nuestra.

También aquí hay que acudir a las definiciones del artículo 4 para conocer la extensión de la no sujeción, el cual nos dice en su punto 1 que contenidos digitales son

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.

La integración de ambos preceptos implica la exclusión de la sujeción de servicios de intermediación en los que el interés del «usuario» se satisfaga por medios únicamente digitales, dejando aparte los casos en los que necesite un envío físico de los bienes adquiridos.

Pero si los servicios efectuados a través de una plataforma ajena ya estaban excluidos en el apartado b) y este apartado c) excluye ahora la intermediación en ellos, ¿qué contenido real de la intermediación queda sujeto?

Recordemos que esta podía tener un triple objetivo: facilitar la realización de entregas de bienes, facilitar la realización de prestaciones de servicios y permitir localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

Así pues, en primer lugar, este apartado permitiría el gravamen de la intermediación en entregas de bienes o de servicios que sean distintos de las descargas de datos. En otras palabras, estaría gravada por ejemplo la intermediación en la compraventa de un CD de música, un blue-ray de un videojuego o un libro digital, pero si se permite la descarga directa de sus contenidos o su disfrute en línea, dicha intermediación no estaría sujeta.¹⁷

Respecto a los servicios, permanecería gravada la intermediación en aquellos que sean distintos del suministro de cualquier dato ofrecido en formato digital.

Y en cuanto a la facilitación de las relaciones entre los usuarios, ¿puede considerarse como tal el «prestarles servicios de comunicación»? La pregunta no parece de sencilla respuesta, teniendo en cuenta que no estamos hablando de servicios directos, sino de intermediación en servicios de terceros.

La intermediación en servicios de pago sí que se excluye de forma clara e inequívoca de la sujeción y no presenta problema alguno interpretativo.

- d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas;
- e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.

Dentro del paquete de nuevas medidas fiscales en que se incluye el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales se prevé también la aprobación de distintas medidas dirigidas al sector financiero, como la variación del tipo del Impuesto sobre Sociedades, sea a través de un recargo o del establecimiento de un mínimo para la banca, o la aprobación de un nuevo impuesto sobre transacciones financieras.

¹⁷ El motivo de esto es que en tales casos el beneficiario del valor creado no sería la empresa, sino directamente el usuario.

Por tal motivo, las prestaciones de servicios realizadas por las entidades financieras reguladas¹⁸ no se sujetan al impuesto, incluso cuando no sean su objetivo propio sino que consistan en transmisión de datos.¹⁹

«f) las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien».

En consonancia con el objetivo de gravar el valor generado por la actuación de los usuarios de las interfaces digitales, se declaran no sujetos los que íntegramente se han generado dentro de un mismo grupo.

A estos efectos, grupo es, conforme al artículo 4.3 del proyecto, el

conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

2.2. Lugar de realización

Con carácter general, el apartado 1 del artículo 7 prevé que

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

Así pues, el punto de conexión es la mera presencia física del usuario de la interfaz digital dentro del territorio de aplicación del impuesto, con independencia tanto del tipo de actividad que este desarrolle y las condiciones en que lo haga, como del tipo de vinculación jurídica que tenga en ese momento con dicho territorio.²⁰

¹⁸ El apartado 12 del artículo 4 determina que a los efectos del impuesto una entidad financiera regulada es el «prestador de servicios financieros 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 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». Conforme al artículo 6.3 de la Ley 5/2005, de 22 de abril, de supervisión de los conglomerados financieros y por la que se modifican otras leyes del sector financiero, en nuestro sistema son «entidades reguladas las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las sociedades gestoras de entidades de capital riesgo, las entidades gestoras de fondos de pensiones y las entidades aseguradoras y reaseguradoras».

¹⁹ Hay además otra razón, y es que en este tipo de servicios el valor está más en la capacidad del proveedor de los servicios para conectar a los vendedores de productos financieros con sus compradores, que en los datos que los usuarios puedan aportar. Por ello la propuesta de Directiva acota que los servicios excluidos son los que «tienen por objeto proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras».

²⁰ No hay previsión alguna para el caso de que los usuarios que intervengan en el servicio se encuentren en jurisdicciones distintas. La propuesta de Directiva sí contempla este caso, es-

El momento en el que esta presencia se considera relevante puede diferir en función del hecho imponible:

- En los servicios de publicidad en línea, el dispositivo debe encontrarse en el territorio cuando la publicidad aparezca en él.
- En los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, el dispositivo debe encontrarse en el territorio cuando se concluya esa operación. A estos efectos es irrelevante dónde se materialice de forma efectiva tanto la operación de entrega de bienes o prestación de servicios, como su pago.
- En el resto de servicios de intermediación, es suficiente con que el dispositivo estuviera en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de abrirse la cuenta a través de la cual después se efectúen.²¹
- En los servicios de transmisión de datos, el dispositivo debe encontrarse en el territorio cuando se generen los datos que después vayan a transmitirse.

Para saber si efectivamente el dispositivo se encuentra en los momentos indicados dentro del territorio de aplicación del impuesto se establece la presunción, con carácter *iuris tantum*, de que está situado en el lugar que indica su dirección IP.²²

Ello obligará a los contribuyentes del impuesto a recabar este dato, no solo cuando el servicio es solicitado por el usuario, como en el caso de la intermediación, sino también cuando este no es requerido por él, como sucede con la publicidad, o incluso cuando se efectúa sin lo que en cualquier rama del derecho se consideraría un consentimiento válido, como sucede muchas veces con la transmisión de datos.

La LOPDGDD dedica todo un título, el décimo, a la garantía de este tipo de derechos.

Con relación a los proveedores de servicios, comienza en su artículo 79 diciendo que los prestadores de servicios de Internet contribuirán a garantizar la aplicación de los derechos en la era digital, recalando el artículo 82 que deberán informar a los usuarios de estos derechos.

La LOPDGDD únicamente habla, en su artículo 90, de la utilización de sistemas de geolocalización en referencia al ámbito laboral, que permite tan solo en la medida en que ello sea necesario para las funciones de dirección

tableciendo unas claves de reparto para distribuir los ingresos imposables de manera proporcional entre los distintos Estados miembros.

²¹ Esta solución no parece adecuada a la realidad ni fácil de poner en práctica. El lugar desde donde se haya abierto una cuenta puede ser absolutamente circunstancial y puede implicar tanto un alejamiento del valor que se pretende gravar como múltiples problemas para su determinación. Es, no obstante, la solución europea, que se justifica en que «si el servicio de intermediación no conlleva la facilitación de operaciones subyacentes, los ingresos se suelen obtener mediante pagos periódicos tras haberse registrado o haber abierto una cuenta en una interfaz digital», lo que al menos podría evitar otro efecto indeseado de este criterio, que es la generación de doble imposición una vez se haya adoptado el impuesto en otros países.

²² También su concepto se encuentra en el artículo 4, cuyo apartado 2 indica que a efectos de la ley se entenderá por «Dirección de Protocolo de Internet (IP): código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet».

y control de la actividad laboral definidas en el artículo 20.3 del Estatuto de los Trabajadores y la legislación de función pública.

El proyecto de ley añade, sin aludir en ningún momento a ello, una excepción más al derecho a la intimidad ante la utilización de sistemas de geolocalización. Aunque sea indudable la legitimidad de la misma, parece bastante dudoso que una ley ordinaria pueda limitar un derecho recogido en una ley orgánica, máxime haciéndolo de modo implícito, por lo que sería necesaria la modificación de esta para que el impuesto tal y como está configurado, pudiera aplicarse.

En cualquier caso, también habría que cumplir con la obligación fijada en el apartado 2 del mismo artículo 90.2, de informar con carácter previo de forma expresa, clara e inequívoca acerca de la existencia y características de la geolocalización.

Añade este apartado otra cuestión que podría resultar problemática y es que «igualmente deberán informarles acerca del posible ejercicio de los derechos de acceso, rectificación, limitación del tratamiento y supresión», lo que significa que los derechos sobre los datos de geolocalización obtenidos son del usuario, no del dueño de la interfaz que los registra.

Sin embargo, el ejercicio de estos derechos por el usuario debe efectuarse dentro de los límites fijados por los artículos 13 a 18 LOPDGDD y 15 a 19 del Reglamento (UE) 2016/679.

Conforme al artículo 6.1.c) de este reglamento comunitario, el tratamiento de los datos será lícito si es necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento. Y la articulación de cada uno de los derechos existentes al respecto en ningún caso ampara la posibilidad de modificación cuando los datos sigan siendo necesarios para los fines lícitos para los que se recabaron y no se utilicen para otros distintos.

Por otra parte, dado que si el usuario pudiera exigir al contribuyente titular de la interfaz su supresión se haría imposible la correcta aplicación del impuesto, hay que entender que únicamente podría ejercitar estos derechos en la medida en que ello no impidiese dicha aplicación.

Así pues, se cumplen todas las condiciones de fondo requeridas para la licitud del tratamiento de la geolocalización a efectos de la aplicación del impuesto, aunque falte la formal esencial de hacerlo constar así en la LOPDGDD.

2.3. Devengo

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales tiene carácter instantáneo. Por ello la regla general para el devengo contenida en el artículo 9 indica que este devengo se producirá «cuando se presten o ejecuten las operaciones gravadas».

Sin embargo, existe también una regla especial para el caso de cobro anticipado, ya sea total o parcial, de las operaciones sujetas a gravamen, supuesto en el que el devengo se adelantará al momento de dicho cobro.

El que el proyecto denomina *periodo de liquidación* en vez de *periodo impositivo* coincidirá, como ya hemos apuntado, con el trimestre natural. El im-

puesto deberá autoliquidarse en los plazos y con las condiciones que se fijen por orden ministerial.²³

2.4. Contribuyentes

Como ya se ha indicado, pueden ser contribuyentes las personas físicas, las personas jurídicas y los entes regulados en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). También es indiferente cuál sea su país de establecimiento, dentro o fuera de la Unión Europea.

El único requisito fijado legalmente es que al inicio del periodo de liquidación se superen conjuntamente dos cifras que pretenden hacer recaer el impuesto únicamente en las grandes empresas tecnológicas.

Llama la atención la precisión de que ambas deben superarse «el primer día del periodo de liquidación» siendo este trimestral, pues las dos se refieren al año natural anterior.²⁴ Hubiera resultado más sencillo decir que deben superarse al principio del año, dado que en ese día de cada uno de sus cuatro trimestres, al no tenerse en cuenta un posible ejercicio económico que no coincida con el año, la situación será necesariamente idéntica.²⁵

En primer lugar, el importe neto de la cifra de negocios debe haber superado en ese año natural anterior los 750 millones de euros. Esta es una cifra absoluta, que se determina en relación con el volumen global de facturación del contribuyente, con independencia del lugar de su generación.²⁶

Para conocer qué deba entenderse por «cifra de negocios» hay que acudir a la norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, conforme a la cual

²³ Lo previsible es que se unifique con las normas de presentación de la declaración trimestral del IVA, en particular con el modelo 368 del régimen *de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica, habilitándose también para este nuevo impuesto la miniventanilla única (MOSS)*. El proyecto de Directiva prevé que sea exigible desde el día siguiente al cierre del periodo y que la declaración se presente por vía electrónica en un plazo de 30 días laborables.

²⁴ Cuando la actividad se hubiese iniciado en el año inmediato anterior, deberán elevarse al año los importes establecidos.

²⁵ La solución europea no habla de años naturales, sino del último «ejercicio financiero considerado», entendiéndose por tal «el ejercicio financiero cubierto por los últimos estados financieros disponibles, publicados por la entidad antes de que finalice el periodo impositivo en cuestión».

²⁶ Es la misma que figura en la propuesta de Directiva del nuevo impuesto digital, así como en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración relativa al Informe país por país, en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, en sus siglas en inglés), relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, y en otros proyectos normativos europeos. El motivo es adoptar medidas coherentes frente a las empresas que, por su elevado volumen, tienen más oportunidades de emprender prácticas de planificación fiscal agresiva.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

El propio Impuesto sobre Servicios Digitales tiene carácter indirecto y está relacionado con las actividades de la empresa, pero, como ya se ha examinado, debería ser difícilmente repercutible en la generalidad de los casos, por lo que en aplicación estricta de este concepto su importe no debería tenerse en cuenta para minorar la cifra de negocios.

Esta solución no parece en modo alguno razonable e iría, además, en contra del principio de neutralidad impositiva, pues podría ocasionar que sea el importe del propio impuesto en el ejercicio anterior el elemento decisivo para que el mismo se aplique en el ejercicio siguiente.

Dado que dicha cifra de negocios se utiliza también a efectos del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Actividades Económicas, sería necesario regular de forma expresa si este nuevo impuesto debe o no tenerse en cuenta para su cuantificación.

Además, en segundo lugar, el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto que se correspondan con usuarios situados en territorio español, debe ser superior a 3 millones de euros.²⁷ De esta manera, se limita la aplicación del impuesto a los casos en que la huella digital en el ámbito territorial de aplicación del impuesto sea significativa.

Conforme a la Disposición transitoria única del proyecto de ley, para determinar esta cifra en el año 2019, primero previsto para su aplicación efectiva,

se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de esta Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año.

Es decir, en el primer año de aplicación del impuesto el umbral de 3 millones de euros no se determinará con relación al año anterior, del que lógicamente no existirán datos de geolocalización suficientes como para fijar la cuantía de las operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, sino en relación a ese mismo año.

Como el periodo de liquidación del impuesto es trimestral, se ha optado por ordenar la elevación al íntegro en cada uno de los trimestres. Pero ello puede ocasionar, si la cifra de negocios es descendente y la fecha de aprobación del impuesto obliga a su aplicación el primer año durante más de un

²⁷ La previsión europea fija una cuantía global de cincuenta millones de euros dentro de un ejercicio financiero en todo el territorio de la Unión, especificando que «Este umbral se fija a escala de la Unión a fin de no tener en cuenta las diferencias de tamaño de los mercados que puedan existir dentro de ella».

trimestre,²⁸ que durante ese año la condición de *contribuyente* no sea permanente, como en los posteriores, sino que pueda alternativamente ganarse y perderse.

Dadas las exigentes obligaciones formales que conlleva el impuesto, debería aclararse la situación de quien pueda ser, sucesivamente, contribuyente, no contribuyente y nuevamente contribuyente en un mismo año.

El artículo 8 establece también prescripciones para el caso de que dichas cifras vengan expresadas en una divisa distinta al euro, que deberán convertirse a esta moneda «aplicando el tipo de cambio publicado en el último “Diario Oficial de la Unión Europea” disponible en el año natural de que se trate», es decir, el último día del año cuyas cifras sea preciso determinar.

Por último, se dan indicaciones para el caso de que las entidades formen parte de un grupo, estableciéndose que dichos umbrales se fijarán teniendo en cuenta el conjunto de operaciones de todo el grupo,²⁹ incluyendo las de los servicios digitales que se presten entre las entidades que lo conforman.³⁰ Una vez superados ambos por el grupo, serán contribuyentes todas las entidades que lo formen, aun cuando individualmente no superen el segundo de ellos.

2.5. Cuantificación del impuesto

La cuota íntegra será, como dispone el artículo 12, «la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo», tipo que el artículo 11 fija en el 3%.

Respecto a la base imponible, conforme al artículo 10

estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

Dado que el impuesto únicamente grava las operaciones efectuadas dentro de su ámbito de aplicación, este precepto fija distintas reglas para deli-

²⁸ La Disposición Final Cuarta prevé la entrada en vigor de la ley a los tres meses de su publicación en el *BOE*. Es una solución netamente distinta a la del impuesto francés aprobado el 25 de julio de 2019, que prevé su aplicación retroactiva desde el 1 de enero de 2019.

²⁹ El precepto indica que la cifra de negocios es la misma que se contiene en la Directiva (UE) 2016/881, en concreto en su Anexo III, por lo que debe entenderse que, como se indica en el 4.º de los términos definidos, esta cifra debe extraerse de «sus “estados financieros consolidados” para dicho “ejercicio fiscal” anterior». Aunque no dice nada al respecto, se entiende que también sería aplicable el propio concepto de «grupo» fijado en el apartado I, conforme al cual «El término “grupo” designa un conjunto de empresas vinculadas por la propiedad o el control, de tal manera que está obligado a elaborar “estados financieros consolidados” a efectos de comunicación de información financiera en virtud de los principios contables aplicables o lo estaría si se negociaran participaciones en el capital de cualquiera de las empresas en un mercado público de valores».

³⁰ No se incluye referencia alguna a la previsión efectuada en la propuesta de Directiva de atribuir la remuneración de los servicios siempre a la entidad que presta los servicios imponibles, aun cuando dicha remuneración sea percibida otra entidad del mismo grupo.

mitar cuáles sean estas dentro del total realizado por todos los usuarios, en función de cuál de los tipos de operaciones sujetas se trate:

- La base imponible de los servicios de publicidad en línea requiere conocer el número total de veces que la misma aparezca en cada dispositivo y la ubicación de estos. Partiendo de estos datos, constituirá base imponible la parte de los ingresos totales que proporcionalmente corresponda a las veces que aparezca en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto.
- La base imponible de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, será la parte proporcional de los ingresos totales obtenidos por los usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.
- La base imponible del resto de servicios de intermediación será el importe total de los ingresos derivados directamente de las cuentas de los usuarios que las hayan abierto en un dispositivo ubicado en el territorio de aplicación del impuesto en ese momento, cualquiera que sea este.
- La base imponible de los servicios de transmisión de datos será la parte proporcional de los ingresos totales generados en el territorio de aplicación del impuesto, en función del número de usuarios que han generado dichos datos en este territorio y en el resto de lugares, con independencia del momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

En cualquier caso, debe excluirse el importe de los ingresos que pueda corresponder a los impuestos indirectos que graven las operaciones.

El párrafo segundo del apartado 1 indica que

En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.

En ausencia de más especificación, habrá que interpretar este precepto integrándolo con el artículo 17.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, fijándose en aquel que hubiera sido acordado entre partes independientes conforme a los cuatro métodos regulados a continuación en su artículo 18.4, de coste incrementado, precio de reventa, distribución del resultado o margen neto operacional.

La determinación de la cifra de ingresos que vaya a constituir la base imponible deberá efectuarse siempre por el contribuyente mediante un sistema de estimación directa. Si finalizado el periodo de liquidación aún no fuera posible esa determinación, el contribuyente deberá declarar una cifra probable, pero en cuanto la pueda fijar de un modo concreto deberá regularizar la declaración de dicho trimestre, dentro del plazo máximo de 4 años a partir de la fecha de devengo del impuesto.

El proyecto de ley, sin embargo, no indica las consecuencias de esta regularización.

Puede pensarse que lo lógico sería la aplicación de intereses de demora, en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 LGT, pero ello puede ser problemático, tanto porque no se trata de una declaración presentada incorrectamente como porque el propio artículo 8 del proyecto de ley distingue esta

fijación provisional de la base, que trata en su apartado 3, de la determinación incorrecta de la misma, para la que el apartado 4 sí que efectúa una remisión expresa a las normas de la Ley General Tributaria. Si a ello añadimos que los intereses de demora conforman la obligación tributaria y que la determinación de esta se encuentra sometida al principio estricto de reserva de ley, debemos concluir que la declaración de regularización no debería tener consecuencia alguna en caso de resultar un mayor pago para el contribuyente.

Cuando procediese una devolución habría que acudir a lo dispuesto en el artículo 31 LGT, pues se trataría, como indica el segundo párrafo de su apartado 1, de «cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo». En tal caso, conforme al apartado 2,

transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

Esta solución, la única jurídicamente posible ante la literalidad del proyecto, no parece desde luego adecuada, pues no resulta lógico que una de las partes venga obligada a satisfacer intereses y la otra no y menos, ante nuestro sistema tributario, que sea la administración quien deba hacerlo y no el contribuyente. Por este motivo sería imprescindible aclarar este extremo antes de la aprobación definitiva del proyecto.

Este no contempla plazo específico alguno para efectuar la devolución, pero ello no resulta, en cambio, problemático, pues puede sin más entenderse aplicable el genérico de seis meses.

3. ASPECTOS FORMALES

El artículo 13.1 del proyecto establece una lista específica de nueve obligaciones formales, que se añaden a cualesquiera otras que pudieran afectar a los contribuyentes del impuesto en función de la normativa tributaria.

Muchas de estas obligaciones son comunes a las de cualquier otro tributo:³¹

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Nombrar un representante cuando no estén establecidos en la Unión Europea y comunicar y acreditar este nombramiento antes de la finalización del plazo de declaración de las operaciones sujetas al impuesto.³²

³¹ Apartados a, b, f y g del artículo 13.1 del proyecto.

³² El documento sometido a trámite de información pública también excluía de esta obligación a los sujetos establecidos en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia análogos a los instituidos en la Unión Europea.

- Conservar, durante el plazo general de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto.

Otras, en cambio, son propias del impuesto, o presentan elementos diferenciadores para el mismo:

c) Solicitar de la Administración su inscripción en el registro de entidades creado a efectos de este impuesto.

Esta es la única referencia efectuada en la norma acerca de la futura existencia de un registro especial de entidades que sea específico para este impuesto, debiendo entenderse que tal creación queda amparada en la habilitación genérica al gobierno que efectúa la Disposición final segunda para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta ley.

d) Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente.

Tampoco hay indicación alguna acerca de qué tipos de registros vayan a ser estos, ni siquiera si deberán ser de naturaleza fiscal o informática. Seguramente en ellos deberán conservarse los datos de geolocalización de los usuarios, lo cual exigirá un especial cuidado para su coordinación con la LOPDGDD, sobre todo teniendo en cuenta su más que previsible creación por vía reglamentaria.

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

No se entiende bien la formulación de esta obligación, que debería haberse establecido refiriéndose primero al deber genérico de información, para después resaltar de forma específica que dicho deber en particular se extiende a la información de carácter digital con transcendencia tributaria.

La redacción adoptada, en cambio, obliga por una parte a integrar este deber de información con los genéricos formulados en el artículo 29.2.f) LGT y, por otra, a efectuar una delicada labor interpretativa para delimitar su alcance, ya que no se acota que este sea el necesario para verificar la correcta aplicación del impuesto, sino que dentro de su formulación cabría la petición de cualquier tipo de información relativa a los servicios digitales realizados por el contribuyente, poniéndose nuevamente en riesgo el respeto a la LOPDGDD.

g) [...] En particular, deberán conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.

El deber general de conservación de documentos, en cambio, sí que se formula correctamente, fijándolo de manera genérica en relación con la LGT y acotando después en particular los datos que, conforme a la formulación de la base imponible, son necesarios para la determinación de esta.

h) Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración tributaria a efectos de control de la situación tributaria del contribuyente, las facturas, contratos o documentos acreditativos co-

rrespondientes a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Es cierto que el artículo 34.1.d) LGT establece el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico, en particular en artículo 15 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que tras establecer que la lengua de los procedimientos administrativos será el castellano permite la utilización del resto de lenguas cooficiales en sus respectivos territorios.

Sin embargo, sorprende esta previsión, sobre todo en un proyecto que en muchos aspectos no parece haber tomado en consideración nada más allá de lo evidente de forma inmediata.

Por ello no parece descartable que se haya pensado que en un futuro el impuesto pueda ser cedido, al menos en parte, a las Comunidades Autónomas.

i) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

Esta es realmente la única obligación formal específica del nuevo impuesto, imprescindible para su correcta aplicación.³³

Por este motivo es la única cuyo incumplimiento se configura, en el artículo 15.2, como infracción grave, asociándole como sanción una multa pecuniaria del 0,5% del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior que constituya la base imponible, con un mínimo de 15000 euros y un máximo de 400000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento.

Dado que precisamente la ausencia de control de la geolocalización impedirá la correcta determinación de la base imponible, al reducirse esta a las operaciones geolocalizadas en el territorio de aplicación del impuesto, el incumplimiento de tal obligación conllevará necesariamente la apertura de un procedimiento inspector en el que se pueda fijar la base mediante el procedimiento de estimación indirecta, que es la única otra opción admitida en el artículo 10.5.

Este problema se añade al ya señalado de la posible colisión con el derecho a la privacidad de los datos. Si los usuarios no consienten en su conocimiento y desactivan, como indudablemente debe ser su derecho,³⁴ los sistemas de geolocalización, ¿será ello sancionable por no haber establecido sistemas no desconectables? ¿Debería fijarse un margen de error aceptable en la determinación de esta obligación, para que la existencia de estos posibles

³³ Aunque no aparecía en el documento sometido a trámite de información pública.

³⁴ Con excelente criterio, se ha eliminado del proyecto la infracción que se recogía en el artículo 15.2 del documento sometido a información pública, que consideraba infractores a cualquiera que, obteniendo o no un beneficio, hubieran efectuado cualquier acción para ocultar cualquier instrumento de geolocalización, pudiendo llegar la sanción aplicable a quienes no desarrollasen actividades económicas hasta un límite anual de 15000 €, siendo del 0,5% de su cifra de negocios, sin límite alguno, para quienes sí desarrollasen este tipo de actividades.

usuarios, que probablemente no constituyan un porcentaje relevante, no tenga consecuencia alguna?

Finalmente, en relación con la gestión del impuesto, el artículo 14 añade escuetamente dos últimas obligaciones evidentes, que son la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso de la deuda.³⁵

4. CONCLUSIONES

La redacción dada al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales sigue, en gran medida, los pasos marcados por la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre los Servicios Digitales. La formulación española es, sin embargo, más sencilla. No porque reduzca a 16 los 23 artículos originales de esta,³⁶ sino porque carece de varias de las soluciones técnicas necesarias para la puesta en marcha del impuesto.³⁷

Aunque la lista española de definiciones es mucho más prolija que la europea, la formulación de muchos de los artículos dista de ser interpretable de manera pacífica.

Además, es también indudable que surgirán conflictos con relación a la protección de datos, sobre todo teniendo en cuenta que su tratamiento parece haberse dejado para un nivel reglamentario.

Desde otro punto de vista, el que un impuesto de estas características se implante de manera simultánea en distintos países es clave para lograr su efectividad, al limitarse las opciones de las empresas para evadirlo. Por este motivo, la Unión Europea ha preferido esperar para sincronizar su puesta en marcha, ya no dentro de su ámbito, sino en el conjunto de todos los países de la OCDE.³⁸

Los motivos recaudatorios han hecho que el proyecto europeo no se haya abandonado por completo, sino que, en espera de ese gran acuerdo común, sigue estudiándose, pero habiendo perdido buena parte de su contenido, al haberse restringido al gravamen de la facturación por servicios de publicidad de las grandes empresas digitales.

Estos mismos motivos son los que han ocasionado que el proyecto español no pretenda ni esperar ni restringir el ámbito de aplicación del impuesto.

Sin embargo, es probable que los instrumentos unilaterales disponibles para asegurar su efectividad, no sean en modo alguno suficientes para lograr la recaudación esperada.

³⁵ El proyecto de Directiva establece para ello un mecanismo complejo, pues obliga al sujeto pasivo a presentar la declaración en el Estado miembro en el que se haya identificado, el cual debe otorgarle un número de registro que será necesario para efectuar posteriormente el pago.

³⁶ El articulado contiene en realidad 27 preceptos, pero los cuatro últimos son disposiciones finales, que en el proyecto de ley nacional se enumeran aparte.

³⁷ El proyecto de Directiva prevé distintos sistemas de identificación tanto de los sujetos pasivos como de las propias declaraciones, gestionados por todos los Estados miembros, normas de contabilidad y registro, la creación de autoridades administrativas competentes y, adicionalmente a ello, todo un capítulo dirigido a la cooperación administrativa.

³⁸ Esta es la postura en el momento actual de Irlanda, Suecia, Finlandia y Dinamarca, lo que hace imposible la unanimidad que se requiere para la aprobación de directivas europeas.

5. BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN

CONCLUSIONES DEL CONSEJO EUROPEO: 19-20.10.2017 <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/european-council/2017/10/19-20/>.

CONCLUSIONES DEL CONSEJO SOBRE FISCALIDAD DIGITAL: 5.12.2017
<https://www.consilium.europa.eu/media/31933/st15175en17.pdf>.

DOCUMENTO sometido a trámite de información pública 23/10/2018 anteproyecto de ley xx/2018, de xx de xx, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDSD.pdf>.

FOUCE, H. (2017): El papel de los contenidos generados por el usuario en la industria musical: conflictos y perspectivas, Memorando OCC, núm. 1/2017, Fundación alternativas https://www.fundacionalternativas.org/public/storage/cultura_documentos_archivos/076d5dfc282dc3beb947abfad61efa9.pdf.

HOJA DE RUTA DE LA PRESIDENCIA BÚLGARA SOBRE FISCALIDAD DIGITAL:
<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf>.

OCDE (2018): «Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe Provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS», Publicaciones de la OCDE, París <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales COM (2018) 148 final: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>.

PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES:
http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF.