



**TRABAJO FIN DE GRADO  
MONOGRÁFICO**

**EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES  
EN ESPAÑA: ANÁLISIS JURÍDICO EN UN CONTEXTO DE  
ECONOMÍA DIGITAL EN CONSTANTE EVOLUCIÓN**

**AUTOR: Ángel Castrillo Puente**

**TUTOR: Catedrático David Carrión Morillo**

**CONVOCATORIA: Ordinaria**

**GRADO EN DERECHO**

**Curso académico 2022/2023**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y DE LA COMUNICACIÓN**

**UNIVERSIDAD EUROPEA DE MADRID**

## ABREVIATURAS

Sigla	Español	Inglés
Art.	Artículo	
BEPS		Base Erosion and Profit Shifting
BOE	Boletín Oficial del Estado	
CDI	Convenio de Doble Imposición	
CE	Constitución Española	
DGT	Dirección General de Tributos	
DST		Digital Services Taxes
EP	Establecimiento Permanente	
GAFA	Google, Apple, Facebook, Amazon	Google, Apple, Facebook, Amazon
GLoBE		Global Antibase Erosion Tax
G20	Grupo de los 20	
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	
IP	Protocolo Internet	
IS	Impuesto sobre Sociedades	
IVA	Impuesto Valor Añadido	
LGT	Ley General Tributaria	
LIDSD	Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	
OCDE	Organización para la cooperación y el Desarrollo económicos	
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional	
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	
STS	Sentencia del Tribunal Supremo	
TC	Tribunal Constitucional	

<b>Sigla</b>	<b>Español</b>	<b>Inglés</b>
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central	
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea	
TS	Tribunal Supremo	
UE	Unión Europea	

## ÍNDICE GENERAL

<b>ABREVIATURAS</b> .....	<b>2</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>5</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>6</b>
<b>1 INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>7</b>
<b>2 DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>11</b>
<b>2.1 MARCO JURÍDICO REGIONAL E INTERNACIONAL</b> .....	<b>11</b>
2.1.1 <i>Derecho de la OCDE</i> .....	15
2.1.2 <i>Derecho de la UE</i> .....	17
<b>2.2 REGULACIÓN NACIONAL</b> .....	<b>19</b>
2.2.1 <i>Origen IDSD</i> .....	21
2.2.2 <i>Naturaleza y objeto</i> .....	23
2.2.3 <i>Ámbito de aplicación del IDSD</i> .....	26
2.2.4 <i>Hecho imponible</i> .....	28
2.2.5 <i>Base imponible</i> .....	30
2.2.6 <i>Sujeto pasivo</i> .....	31
2.2.7 <i>Tipo de gravamen y cuota íntegra</i> .....	33
2.2.8 <i>Devengo y gestión del impuesto</i> .....	34
<b>2.3 PROBLEMAS DE APLICACIÓN DE LA LEY</b> .....	<b>35</b>
<b>2.4 ¿CABE PENSAR EN UNA PRESUNTA INCONSTITUCIONALIDAD?</b> .....	<b>40</b>
<b>3 CONCLUSIONES</b> .....	<b>44</b>
<b>4 FUENTES NORMATIVAS</b> .....	<b>48</b>
<b>4.1 NORMATIVA SIN ENTRADA EN VIGOR</b> .....	<b>48</b>
<b>5 BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>49</b>
<b>5.1 BIBLIOGRAFÍA JURISPRUDENCIAL</b> .....	<b>49</b>
<b>5.2 DOCTRINA ADMINISTRATIVA</b> .....	<b>49</b>
<b>5.3 BIBLIOGRAFÍA DOCTRINAL</b> .....	<b>50</b>
<b>6 OTROS RECURSOS EMPLEADOS</b> .....	<b>54</b>
<b>7 ANEXOS</b> .....	<b>57</b>

## **RESUMEN**

Esta investigación se centra en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) aportando el contexto de su intento de regulación a nivel europeo y global. Se analizan por tanto el papel de la OCDE y de la Propuesta de Directiva de la UE para la regulación del IDSD, su naturaleza y alcance, así como el origen y los elementos de la relación jurídico-tributaria presentes en la regulación nacional. A mayor abundamiento, se aborda la problemática que implica este impuesto, tanto a nivel de su definición como de su aplicación en la economía digital.

**Palabras-clave:** OCDE, IDSD, impuesto, constitucionalidad, UE, economía digital, base imponible, hecho imponible, carácter indirecto.

## **ABSTRACT**

This research focuses on the Tax on Certain Digital Services (IDSD) providing the context of its attempted regulation at the European and global level. Therefore, the role of the OECD and the Proposed EU Directive for the regulation of the IDSD, its nature and scope, as well as the origin and elements of the legal-tax relationship present in the national regulation are analyzed. In addition, it addresses the problems involved in this tax, both in terms of its definition and its application in the digital economy.

**Keywords:** OECD, IDSD, tax, constitutionality, EU, digital economy, tax base, taxable amount, taxable event, indirect nature

# 1 INTRODUCCIÓN

Con la modificación del Espacio Europeo de Educación Superior se han modificado las titulaciones universitarias, lo que ha repercutido en una pérdida aparente de importancia del Derecho Tributario en beneficio de otras disciplinas (Carrión, 2021). Sin embargo, ante el indudable predominio de las tecnologías y en vistas de vivir en un mundo cada vez aún más digital, la manera en la que se grave esta nueva realidad se trata de un tema candente para la doctrina tanto a nivel estatal como a nivel comunitario e internacional dentro de la Unión Europea y la OCDE, considerando necesario por mi parte el análisis de las posturas que se han adoptado.

Así, la urgencia de adaptar el sistema tributario a los cambios en el entorno digital se debe a la creciente importancia de la economía digital en la actualidad. En la era digital, las empresas y los consumidores pueden realizar transacciones a través de Internet y otras plataformas digitales, lo que ha dado lugar a nuevos modelos de negocio<sup>1</sup> y ha transformado la forma en que se generan, distribuyen y consumen bienes y servicios. Estamos asistiendo a grandes cambios propiciados por la economía digital, la cual no es ya un nuevo sector de la economía sino la nueva economía en sí misma<sup>2</sup> que se caracteriza por ser “disruptiva” (García Novoa, 2022). Esta cuestión no es desconocida para el legislador ni para el sistema tributario, y supone un reto que es recogido expresamente por la LIDSD en su preámbulo I: “La economía mundial está adquiriendo rápidamente carácter digital y, como consecuencia de ello, han surgido nuevas maneras de hacer negocios”.

Sin embargo, el mencionado sistema tributario tradicional no siempre ha sido capaz de adaptarse a estos cambios, lo que ha generado ciertas lagunas fiscales y ha permitido que algunas empresas digitales eviten o reduzcan su carga tributaria de forma significativa.

---

<sup>1</sup> Las denominadas GAFAs (Google, Apple, Facebook y Amazon) cuentan con diferencias importantes, sin embargo, ostentan notas comunes como ser empresas norteamericanas que han fundado este nuevo modelo de hacer negocios. (García Novoa, 2022)

<sup>2</sup> Vid OCDE, (2014) p.17

De este modo, apreciamos que la Edad Digital que estamos viviendo en nuestro tiempo, está siendo marcada por factores claves y avances disruptivos como el Metaverso y la inteligencia artificial (Carrión, 2022), yendo los cambios más rápidos en el sector privado que la legislación de los gobiernos al respecto. Esto ha provocado un problema en materia de tributación que recoge Carrión (2020, p. 48) “... Los Estados han sido superados (...) por las nuevas circunstancias y, como consecuencia de ello, el panorama legislativo e interpretativo de las normas se ha complicado”

Por lo tanto, la necesaria adaptación del sistema tributario a los cambios en el entorno digital busca garantizar que todas las empresas, independientemente de su forma de operar, contribuyan de manera justa y equitativa al financiamiento de los servicios públicos y al desarrollo económico y social del país. Muy en línea con este asunto hallamos uno de los principales motivos que propicia esta investigación, siendo este el incesable aumento del consumo digital aparejado al enriquecimiento de las grandes compañías que trasladan su presencia a estados con una fiscalidad más favorable.

En este sentido, si bien es cierto que el IDSD es una medida que a priori parece buscar que las empresas digitales paguen su parte justa de impuestos, y que se equiparen las condiciones fiscales entre empresas digitales y tradicionales -tal y como veremos a lo largo del desarrollo-, nuestro objetivo de la investigación es analizar si se trata de la forma más adecuada para lograr dicho propósito, teniendo la investigación como objetivos específicos el análisis de cualidades de la ley, puntos fuertes y lagunas, vulneraciones y si es un ejemplo a seguir. Asimismo, como objetivos principales hallamos el tratar las controversias que plantean sus diferentes elementos de la relación jurídico-tributaria y estudiar los problemas de aplicación e incluso de constitucionalidad que se pueden generar.

Veremos que mayoritariamente la doctrina es crítica con el impuesto, adoptando esta postura desde la Propuesta de la Directiva, la cual está claramente motivada en que a Europa se le “escurre” el dinero de sus arcas. Por esta razón, se planteó una directiva con nombres



y apellidos contra determinadas empresas directamente<sup>3</sup>, -siendo necesario analizar la legalidad de esta acción que choca con el principio de generalidad- que ha servido de base para regulaciones nacionales unilaterales como la nuestra.

De esta forma se aprecia que el trabajo se centra en su objeto en la ley nacional, abordando pese a ello algunos trabajos de la OCDE y la mencionada Propuesta de Directiva de la UE para conceptualizar la cuestión y dar un marco jurídico, siendo relevante este para la investigación y la metodología empleada que explicaré más adelante. Así, como objeto de la investigación no se abarca el Pilar I y II de la OCDE<sup>4</sup> pero el hecho de que existan propuestas relevantes de regulación internacional y regional enmarca el trabajo, lo que nos permite abarcar el contenido de lo más general a lo más específico recogido en la regulación nacional.

En cuanto a la metodología, y como se puede deducir de lo anteriormente expuesto, se trata de un trabajo de investigación analítico-descriptivo, inductivo y cualitativo. Asimismo, para esta investigación se emplea el método dogmático (Corral, 2008). Partiendo de ciertas proposiciones o dogmas -ya que en esta disciplina la norma jurídica es un dogma (Díaz 1998, p.159)- se pretende explicar el orden jurídico al tiempo que se complementa el mismo, aplicándose la exégesis para esta investigación.

Así, para elaborar este trabajo ha sido preciso efectuar una profunda revisión bibliográfica sobre la materia. En tal sentido, se han consultado en primer lugar las fuentes legales tales como la CE y la propia Ley de la materia investigada, siendo en este caso la LDS. Las fuentes de información secundarias, como artículos de revistas de naturaleza jurídica, tesis, ponencias o monografías empleadas, han sido fundamentalmente consultadas a través de medios telemáticos de naturaleza eminentemente jurídica, destacando Aranzadi.

---

<sup>3</sup> Esto ha conducido a su denominación como tasa GAFA o tasa Google.

<sup>4</sup> Pilar I: Proyecto de la OCDE, también llamado “GloBE”, enfocado en la lucha ante la erosión de base tributaria y que propone un mínimo nivel de tributación efectiva para las empresas multinacionales y Pilar II Proyecto de la OCDE que aborda los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (Uría Menéndez, 2021)

Cabe destacar que, pese a hacer referencia a lo largo de la investigación a elementos aislados de órdenes jurídicos diversos con un grado de homogeneidad suficiente, no se emplea el método comparativo ya que el objeto de esta investigación no radica en un estudio de Derecho comparado.

Por último, atendiendo a la estructura de la investigación, como se observa partimos de una introducción en la que hemos desarrollado el objeto, objetivo, justificación y metodología de la investigación para posteriormente continuar con el desarrollo en el cual se hace un estudio de la situación a nivel global y regional para enmarcar el verdadero núcleo de la investigación (tal y como se ha expuesto en la metodología) que lo constituye la LDS, analizando sus elementos de la relación jurídico-tributaria y los problemas que plantea. Para finalizar, y antes de proceder con la bibliografía, se aportan unas conclusiones, destacando la conclusión final relativa a una propuesta *de lege ferenda*.

## 2 DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

### 2.1 Marco jurídico regional e internacional

Como hemos mencionado en la introducción, el surgimiento de nuevos modelos de negocio digital junto con la variedad de conceptualización en cada país de la presencia imponible ha llevado a una evidente erosión de la base imponible y a una fuga de beneficios (lo que se conoce como BEPS) a países con fiscalidad baja procedente de los países con una tributación alta de los cuales eran originarias las rentas o la comercialización de servicios de una gran parte de los negocios digitales (OCDE, 2013). Teniendo esta cuestión presente, varias multinacionales a la hora de diseñar sus cadenas de suministro han limitado su presencia imponible en estados con una fiscalidad alta (Allevato, 2019) al mismo tiempo que ciertas jurisdicciones han favorecido con su trato fiscal a dichas multinacionales llegando a acuerdos previos con la administración tributaria, lo que se conoce como *advance rulings*<sup>5</sup>(Allevato, 2018). Así, muchas de las multinacionales que prestan estos tipos de negocios “virtuales” (Fuster Gómez, 2021 p. 3), sin salirse de la legalidad y de lo estipulado en sus convenios, continúan tributando exclusivamente en el Estado de residencia en vez de hacerlo en el Estado en el cual crean valor, que suele coincidir con el Estado de la fuente. Adicionalmente, si el Estado de residencia es una jurisdicción de baja tributación, el efecto global impositivo en el grupo multinacional es una reducción considerable de impuestos.

Para hacer frente a los retos de esta fiscalidad y ante la preocupación por la escasa tributación donde se crea valor, la gran mayoría de miembros de la OCDE han avanzado en soluciones para mantener sus derechos impositivos. Estas enmiendas se han enmarcado en la década de 2010 en un debate que contempla dos grupos de medidas compensatorias contradictorias entre sí. Reestructurar el marco fiscal del impuesto sobre los beneficios de las sociedades -con ajustes en el IS vigente que harían posible que los estados ejercieran su

---

<sup>5</sup> Como se recoge en la XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Guatemala, en Europa estos regímenes junto a tipos reducidos, *holding* y otras medidas preferenciales, facilitaban ventajas fiscales para que las multinacionales americanas tecnológicas se asentaran en Europa, situación que cambia tras la crisis económica con la presión social. (García Novoa, 2022).

potestad de gravar a las multinacionales con importante presencia de mercado al introducir un nuevo concepto de EP virtual aplicable en supuestos en los que la presencia digital sea manifiesta en el estado en el cual se originan las rentas- o desarrollar un marco nuevo para gravar la economía digital.

Prestigiosos miembros de la doctrina como Collin y Colin, (2013) propusieron al principio un concepto de EP virtual para resolver la cuestión del BEPS. Del mismo modo en 2018, la OCDE lo sometió a debate en su Informe Intermedio (OCDE, 2018) siendo esta cuestión también objeto de la Propuesta de Directiva por parte de la Comisión Europea (2018b). Todas estas propuestas que mencionamos en las líneas anteriores mantienen que los países de origen deberían contar con la facultad para gravar las rentas empresariales de actividades transfronterizas siempre que una sociedad extranjera tenga presencia digital significativa<sup>6</sup> en su territorio (Escribano, 2018). Sin embargo, la propuesta más relevante que apuesta por esta medida -procedente de la directiva UE- se halla con dos asuntos que dificultan la viabilidad. Estos son en primer lugar el *quorum*, -es decir, que se requiere unanimidad de todos los miembros dentro de la región (de la UE en el caso de su directiva) para garantizar la efectividad de la medida y que no sea débil<sup>7</sup>- y en segundo término, el problema de que el umbral de la presencia digital significativa no sería de aplicación a las rentas de fuente europea que se obtengan por las sociedades con residencia en un país no miembro de la UE con el que el país de origen de la UE tenga suscrito un CDI.

Continuando con el concepto de EP digital, este parece ideal para resolver de manera técnica el BEPS, no mostrando esta idoneidad en la práctica, para la cual sería ineficaz y complejo de aplicar. (Allevato y De Vito, 2021)

---

<sup>6</sup> Respecto al concepto de “presencia digital significativa” en el Estado origen de las rentas, este se aplicaría cuando la empresa cumpla todos o alguno de los siguientes criterios a tenor de la propuesta de directiva: (i) genere unos ingresos anuales superiores a 7 millones de euros procedentes de servicios digitales en el Estado miembro; o (ii) el número de usuarios que acceden a sus servicios digitales en el Estado miembro exceda de 100.000; o (iii) se generen más de 3.000 contratos de servicios digitales entre la empresa y los usuarios en el Estado miembro. (COM (2018))

<sup>7</sup> Vid OCDE (s.f.).

Así las cosas, muchos académicos reputados se han planteado nuevas figuras impositivas, las cuales permitirían que los países de origen de comercialización recaudasen impuestos en función del lugar donde estén radicados los usuarios de las empresas digitales (Kofler, Mayrand y Schlager, 2017), siendo una de ellas el Impuesto sobre Servicios Digitales.

De este modo, el impuesto que se analiza en el supuesto español es una iniciativa que ha sido adoptada por varios países en los últimos años, no constituyendo una acción aislada en el panorama internacional y siguiendo la senda creada por la India con su *equalization tax*<sup>8</sup> en 2016<sup>9</sup>, sin ser este el objeto de estudio de esta investigación. A modo de ilustración, encontramos otros países implementando o planeando un impuesto en muchos casos similar al español que posteriormente analizaremos, entre los que destacan<sup>10</sup> Francia -uno de los primeros países en implementar un impuesto sobre los servicios digitales en 2019<sup>11</sup>- e Italia, que aprobó en 2019 un impuesto sobre los servicios digitales que se aplica a empresas con ingresos globales de más de 750 millones de euros y ventas digitales en Italia de más de 5,5 millones de euros, siendo el impuesto del 3% de los ingresos generados por ciertos servicios digitales, como la publicidad en línea y la intermediación en línea. (Asen, 2021).

Otros países que han anunciado planes para implementar un impuesto similar al IDSD incluyen Austria, Bélgica, República Checa, Dinamarca y Polonia. En concreto y de nuevo, a riesgo de parecer una investigación de derecho comparado, para octubre de 2020, Austria, Francia, Hungría, Italia, Polonia y España habían adoptado legislación sobre un ISD, en tanto que Bélgica, la República Checa y Eslovaquia habían publicado sendas propuestas para la aprobación de un ISD (Asen, 2020). Con una breve profundización se aprecia que la legislación y los requisitos específicos para cada país varían, pero en general,

---

<sup>8</sup> Vid García Novoa, (2022), p 33-35 y p-50

<sup>9</sup> Vid Wagh. (2016). pp. 543 y ss.

<sup>10</sup> Vid Anexo Tabla 1

<sup>11</sup> El impuesto se aplica a empresas con ingresos globales de más de 750 millones de euros y ventas digitales en Francia de más de 25 millones de euros. El impuesto es del 3% de los ingresos generados por ciertos servicios digitales, como la publicidad en línea y la venta de datos. (Asen, 2021)

se aplican a empresas para gravar ingresos significativos de servicios digitales en el país, encontrando sustento en la Propuesta de Directiva tanto el impuesto español como otros *digital services taxes*. Sin embargo, en la práctica difieren significativamente en su estructura (Allevato y de Vito, 2021). Del mismo modo, no todos siguen exactamente la Propuesta de Directiva, con Estados como Hungría y Austria que muestran un enfoque con más limitaciones (únicamente publicidad) y Reino Unido con una visión diferente.

Pese a tratarse de una medida que se ha extendido en los últimos tiempos en esta materia, legislar en solitario cuenta con los problemas de proliferación de normas nacionales en el contexto de una economía globalizada y sin fronteras y con dificultades técnicas en cuanto a su viabilidad internacional. Asimismo, se cuenta con la difícil obtención de la cooperación internacional de otros estados para que se garantice la recaudación efectiva del impuesto, apreciándose una enorme dependencia de la participación de los usuarios y de los datos que aporten. En este sentido, haciendo recaer la carga del cumplimiento directamente en el proveedor de servicios, en teoría se libera a los clientes, pero este método <sup>12</sup>entraña una extrema complejidad y requiere de una exhaustiva monitorización y de una labor consistente en el nombramiento de representantes fiscales y en que los proveedores de servicios rellenen informes periódicos para el cálculo de la deuda tributaria.

Pero estos no son los únicos inconvenientes que nos encontramos cuando hablamos de los impuestos sobre servicios digitales, apreciando problemas estructurales y de diseño que son extensibles a nuestro IDSD que expondremos en epígrafes posteriores y cuya presentación es necesaria a fin de entender con más claridad el caso español.

De esta forma podemos citar problemas estructurales como que el hecho de que el ámbito de aplicación del ISD sean algunos servicios digitales podría ir contra la neutralidad fiscal, distinguiendo la economía digital del resto de la economía y provocando un trato de favor a empresas de otros sectores. Además, en cuanto a la estructuración del impuesto

---

<sup>12</sup> Elegido tanto por la Comisión Europea como por todos los Estados miembros que han introducido unilateralmente un ISD, entre ellos España

hallamos un debate acerca de quién soporta en última instancia la carga del gravamen. En este ámbito, si bien parece que sería el proveedor del servicio, en la práctica las multinacionales a las que se dirige este impuesto tienen capacidad y poder para hacer recaer este gravamen en los consumidores <sup>13</sup>o los trabajadores (Fuest, Peichl y Siegloch, 2017).

Por último, en cuanto a lo que algunos autores denominan problemas de diseño, vemos que coinciden con los que se van a analizar en el caso español, siendo estos la determinación de la base imponible, el ámbito del impuesto<sup>14</sup>, el tipo impositivo y su cumplimiento efectivo (Kofler, Mayr y Schlager, 2017).

### ***2.1.1 Derecho de la OCDE***

La OCDE como hemos visto ha desempeñado un papel clave en la regulación del IDSD. En este epígrafe nos vamos a centrar en los que constituyen los trabajos más relevantes, ya que analizar toda su producción excede el ámbito de estudio de la investigación. En 2015, la OCDE lanzó el Proyecto BEPS, con el objetivo de abordar la evasión fiscal de las empresas multinacionales a través de la transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación. En el marco de dicho Proyecto BEPS, la OCDE junto con el G20 ha estado trabajando en la elaboración de un plan de acción para abordar los desafíos fiscales planteados por la economía digital y la evasión fiscal de las empresas digitales multinacionales.

Así, la OCDE identificó los principales desafíos generalizados para la fiscalidad de la economía digital como: (i) la necesidad de encontrar un punto de conexión para imponer

---

<sup>13</sup> Permitir que la cuota del ISD fuera deducible como gasto del IS ayudaría a evitar este riesgo según economistas como Allevato y De Vito, (2021) si bien esta cuestión excede el ámbito de estudio de esta investigación.

<sup>14</sup> El propósito último del nuevo impuesto debería ser gravar las transacciones digitales transfronterizas, debido a la falta de alineación entre la presencia de mercado y la presencia imponible de las empresas multinacionales en los países donde originan las rentas. Ahora bien, si el ámbito de aplicación del impuesto de compensación se limitase únicamente a los ingresos procedentes de transacciones digitales transfronterizas, ello suscitaría probablemente problemas con la legislación de la OMC y con la legislación de la UE por la naturaleza discriminatoria de tal elección (*vid.* Kofler, Mayr y Schlager, (2017)). Este es el motivo por el que tanto la UE como la mayoría de los países que han adoptado recientemente un ISD –entre ellos, España– hayan optado por extender su ámbito de aplicación también a las transacciones puramente domésticas.

los negocios digitales que se realizan mayormente sin presencia física; (ii) el tratamiento fiscal de los datos; y (iii) la clasificación de sus ingresos para fines de imposición directa. Del mismo modo reconoce que, aunque sería conveniente abordar una solución "global", la posibilidad de que los países afectados pudieran temporalmente adoptar medidas provisionales unilaterales (como un impuesto indirecto) es aceptable siempre y cuando respeten los convenios de doble imposición y los cancelen una vez que se alcance una solución global. (Uría Menéndez, 2021 p.14 y 15)

En el informe provisional de 2018, la OCDE hizo referencia a las medidas adoptadas unilateralmente por varios países mediante la creación de nuevas figuras tributarias o impuestos sobre servicios digitales (DST). La organización consideró que esta unilateralidad crea más desafíos y concluyó instando a una respuesta común. En consecuencia, la OCDE ha propuesto dos enfoques bajo su Enfoque Unificado. El Pilar I se concentra en definir las reglas sobre el punto de conexión y la asignación de beneficios en el contexto digital, mientras que el Pilar II se encarga de establecer nuevas reglas de tributación mínima global. Sin profundizar en detalles, es importante destacar que la propuesta de la OCDE con respecto al Pilar I busca reconocer el derecho de una jurisdicción determinada (conocida como jurisdicción de mercado) a gravar una parte del beneficio del negocio "digital" en función de variables que no dependan de la presencia física u organización del contribuyente en su territorio, como el nivel de ventas en la jurisdicción de mercado.

Sin embargo, aunque está realizando enormes esfuerzos la OCDE, el compromiso inicial era el de alcanzar una solución consensuada en el curso del 2020 y la OCDE ha pospuesto este objetivo de alcanzar una solución global mientras se avanza en los aspectos técnicos y prácticos de las propuestas Pilar I y Pilar II.



De este modo observamos que este trabajo de la OCDE ha incluido el desarrollo de una propuesta para un impuesto que grave servicios digitales<sup>15</sup> -que se ha convertido en una guía para los países que deseen implementar un impuesto similar, entre ellos España, tal y como se recogerá a lo largo de toda la investigación- que se suma al desarrollo de un marco global para la tributación de la economía digital, que busca garantizar que las empresas digitales multinacionales paguen impuestos donde realizan sus actividades económicas. Este trabajo ha involucrado a las principales economías del mundo y ha llevado a la generación de un mayor consenso y cooperación internacional en esta área.

### ***2.1.2 Derecho de la UE***

En los últimos tiempos la economía digital y el mercado único digital se han convertido en algunos de los principales objetivos políticos de la Comisión Europea. De este modo, en Europa, la regulación del impuesto sobre servicios digitales se ha intentado llevar a cabo a través de un paquete de medidas que incluye dos propuestas directivas, teniendo como propósito frenar la hemorragia de ingresos existente en las arcas de sus Estados.

Así las cosas, la Propuesta de Directiva del Impuesto sobre Servicios Digitales fue presentada por la Comisión Europea en marzo de 2018 (Comisión Europea, 2018a). Esta propuesta formaba parte junto con la ya expuesta propuesta de Directiva para adoptar un concepto de presencia digital significativa de un paquete legislativo que se enfrentaba a los retos fiscales de la economía digital, paquete el cual a consecuencia de la falta de consenso quedó en suspenso a la espera de una solución global.

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, 148/2018 impulsada principalmente por Francia (Box, s.f.) tenía como

---

<sup>15</sup> La OCDE ha sugerido que el gravamen se estructure “de manera que se aplique solo a situaciones en las que, de otro modo, la renta estaría sujeta a un nivel de imposición nulo o muy bajo”. No obstante, la OCDE no proporciona detalles sobre cómo se alcanzaría concretamente dicha alineación entre el impuesto sobre sociedades y el impuesto de compensación. *Vid* OCDE (2018) pp. 115 y 364.

objetivo gravar las actividades digitales de las empresas que operan en la UE y que generan importantes ingresos pero que pagan relativamente pocos impuestos en comparación con las empresas tradicionales, estableciendo además como objetivos a seguir la preservación de la integridad del Mercado Único, el mantenimiento de la justicia social en el sentido de que todas las empresas que operaran en la UE se encontraran en una situación equitativa, la lucha contra la planificación fiscal agresiva y el aseguramiento de la sostenibilidad de las finanzas públicas en los Estados de la UE, acabando con el BEPS.(Carrión, 2020)

La propuesta incluía un impuesto del 3% sobre los ingresos obtenidos por las empresas de servicios digitales en la UE, incluyendo publicidad en línea, servicios de intermediación y la venta de datos de los usuarios y el impuesto se aplicaría a empresas con ingresos globales anuales de más de 750 millones de euros y ventas en la UE de al menos 50 millones de euros. Cabe destacar que en estos elementos de la propuesta terminaría inspirándose casi toda la ley española.

Sin embargo, la Propuesta de Directiva encontró resistencia de algunos Estados miembros de la UE, que argumentaron que podría afectar negativamente a la innovación, el comercio y a la competitividad de la UE y que la implementación de un impuesto digital debería ser una iniciativa global en lugar de un enfoque exclusivo de la UE. La oposición de países del norte de Europa y de Irlanda en la reunión del Ecofin en mayo de 2019 paralizó el proyecto<sup>16</sup>. Además, ha habido preocupaciones sobre posibles conflictos con los acuerdos fiscales existentes y la posibilidad de que las empresas simplemente trasladen el costo del impuesto a los consumidores.

Así las cosas, el Consejo de la UE acordó posponer las discusiones sobre la Propuesta de Directiva hasta que se llegara a un acuerdo global sobre el tema en el marco de la OCDE, que como ya hemos comentado, desde temprano comenzó a trabajar en una solución global para la tributación de empresas digitales, esperando que se alcance un acuerdo en algún

---

<sup>16</sup> Vid Reuters (2018)

momento, aunque parece alto improbable. En este contexto, la Comisión Europea ha pospuesto su propuesta de impuesto digital hasta que se llegue a un acuerdo a nivel global que reforme el sistema tributario internacional en el marco de la OCDE.

## 2.2 Regulación nacional

Tras estos intentos y tomando como punto de partida estos proyectos, surge una legislación unilateral en España, la LIDSD<sup>17</sup>. El Preámbulo de dicha Ley resulta de gran interés<sup>18</sup> al recoger la situación fiscal en la que nos encontramos y que hemos venido anticipando en epígrafes previos. De este modo, incide en la transformación de los modelos de negocio tradicionales hacia modelos digitales, -los cuales gozan de escasa o nula presencia física y cuyo valor principal reside en los intangibles y los datos de los usuarios- y acertadamente manifiesta que las normas fiscales -las cuales encuentran su base en el concepto de presencia física- no se concibieron para enfrentarse a modelos de negocio actuales, encontrando por ende problemas para impedir que se deslocalicen los activos de naturaleza intangible hacia jurisdicciones de escasa o nula tributación. Esto nos lleva a un gran problema de difícil solución, y este no es otro que la ausencia de conexión entre donde se genera el valor y el sitio en el que las compañías tributan, facilitando la deslocalización de empresas digitales (Menéndez Moreno, 2019).

En este sentido las normas que se refieren al IS tampoco son apropiadas<sup>19</sup> para que graven los beneficios provocados por la digitalización de la economía, - estrechamente ligados al valor creado por datos y usuarios- siendo necesaria de este modo una revisión. Dicha revisión se ha observado que se ha propuesto infructuosamente desde hace tiempo vía OCDE, con proyectos sobre BEPS, y en el campo de la UE, como recoge asimismo el

---

<sup>17</sup> Cabe recordar al respecto que tanto un acuerdo mundial como la adopción de medidas unilaterales son soluciones legítimas previstas en el aludido Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización.

<sup>18</sup> Aunque más de la mitad de la Ley se consume con la exposición de motivos, esta parece incluso quedarse corta ante la dificultad de aclarar su contenido.

<sup>19</sup> Llama la atención que se palien las carencias de un impuesto directo como el IS con uno indirecto, como bien resalta la LIDSD que esta es la naturaleza de este nuevo impuesto.

apartado segundo del preámbulo de la LIDSD. En este punto vemos lo dificultoso que resulta la articulación de una figura impositiva que grave los servicios digitales. Así, el Preámbulo de la LIDSD que se fija este objetivo, reconoce los intentos infructuosos de los organismos internacionales para aprobar un modelo de este impuesto que pueda ser aplicado de manera general.

En este sentido, es importante recordar el marco normativo frustrado que se expuso en el epígrafe correspondiente y es que la OCDE y el G20 ya propusieron la implantación de este impuesto en 2015 como parte del Proyecto sobre BEPS, así como en el Informe sobre los retos fiscales de la economía digital de octubre del mismo año y en el Informe sobre los retos fiscales de la digitalización de marzo de 2018. Además, la Comisión de la UE adoptó una comunicación sobre "un sistema justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital" y un paquete de Directivas y una Recomendación en el mismo sentido que el mencionado acuerdo de la Comisión. El Preámbulo de la ley reguladora del IDSD también reconoce que "dado el problema mundial que plantea la imposición relacionada con ciertos modelos de negocio digitales, existe consenso internacional en que la mejor estrategia para abordarlo es encontrar una solución a nivel mundial, es decir, en el seno de la OCDE". Apoyándonos en lo expresado por Alejandro Menéndez Moreno, podemos anticipar que este es, el texto más claro y sensato de la Ley 4/2020 que se ha venido comentando.

De esta Ley antes de empezar con un desarrollo más exhaustivo y profundizado, es muy importante destacar que goza de naturaleza provisional<sup>20</sup> hasta la entrada en vigor de legislación internacional<sup>21</sup>, la cual podría plantear una solución consistente en la revisión del concepto de establecimiento permanente (digital) que permitiera asignar la parte del

---

<sup>20</sup> Sin embargo, puesto que la adopción e implementación de estas medidas consensuadas a nivel internacional y multilateral podría demorarse mucho tiempo, diversos países como hemos visto recientemente han comenzado a adoptar medidas unilaterales para tratar de afrontar este problema.

<sup>21</sup> Habida cuenta de la dimensión mundial del problema que plantea la imposición relacionada con determinados modelos de negocio digitales, existe consenso internacional en que la mejor estrategia para abordarlo consistiría en encontrar una solución al respecto también a nivel mundial, es decir, en el seno de la OCDE, la cual, aunque admite las soluciones unilaterales, ha expresado su crítica a las mismas en el Informe provisional (p.159) al considerar que pueden generar doble imposición, conflictos con CDI, distorsiones, incertidumbre, complejidad y elevados costes.

beneficio obtenido por la empresa correspondiente al valor derivado de los datos y contribuciones de los usuarios al país del que emanan o en el que se encuentran esos datos y esos usuarios.

Mientras tanto esta Ley en España se constituye tal y como recoge su Preámbulo, como “el instrumento idóneo desde el punto de vista de la eficacia para alcanzar los objetivos de política económica general previstos en la misma: hacer frente a los retos que, desde el punto de vista fiscal, plantea la digitalización de la economía, como es en particular el de corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países donde estas desarrollan su actividad.”

Sin embargo, esta medida unilateral en forma de ley ha generado controversia y debate en torno a varios de sus artículos, que principalmente recogen los elementos de la relación jurídico-tributaria y que se han redactado con los términos propios de los elementos esenciales del IVA, impuesto indirecto por antonomasia. Muestra de disconformidades es que el Proyecto de Ley en su trámite parlamentario en el Senado, vio cómo los diferentes Grupos presentaron una totalidad de 91 enmiendas parciales (muchas de las cuales ya habían sido invocadas en el Congreso), las cuales fueron rechazadas en su totalidad, pero que evidencian la existencia de puntos controvertidos (Sánchez-Herrero y Foyedo, 2020).

Así las cosas, pese a su escasa extensión, esta Ley cuenta con aristas (Uría Menéndez, 2021) que plantean problemas y controversias serios. Analizaremos a continuación los más conflictivos que han sido objeto de discusión y debate.

### ***2.2.1 Origen IDSD***

En la exposición de motivos de la LDSD podemos apreciar el origen de esta Ley, - basada como se ha repetido hasta la saciedad en las posturas de la OCDE respecto a la necesidad de gravar los ingresos de los servicios digitales y la economía digital-, siendo la

causa principal de la puesta en práctica de este impuesto gravar a grandes empresas de la tecnología que controlan la economía mundial y que escapan del IS (Belda Reig, 2021). Así, el origen del impuesto sobre determinados servicios digitales en España se encuentra en la necesidad de adaptar el sistema tributario a la nueva realidad económica que ha surgido con el desarrollo de la economía digital, persiguiendo nuestra ley fines similares<sup>22</sup> a los del impuesto pensado en la Propuesta de Directiva como lo son el conservar el mercado único, la justicia social y luchar contra la planificación fiscal agresiva. En particular en este sentido se ha observado que muchas empresas tecnológicas, a pesar de generar importantes ingresos en España, no tributan adecuadamente en el país debido a la falta de presencia física o establecimiento permanente<sup>23</sup> en el territorio.

La justificación de este impuesto es, por tanto, corregir esta situación y garantizar que las empresas tecnológicas -que utilizan los recursos y servicios públicos de España, como las infraestructuras de telecomunicaciones- contribuyan de manera adecuada al sistema tributario español, evitando la generación de una competencia desleal para las empresas locales que sí tributan en España que afecta negativamente a la economía y a la creación de empleo en el país. Sin embargo, para Menéndez Moreno (2020), la justificación aportada en el Preámbulo de la LDSSD de que las normas del IS ya no son propias para gravar los beneficios de la digitalización económica es incoherente y lleva a creer que se articula en dicha ley un impuesto novedoso ara conseguir este fin, surgiendo la duda irresuelta como veremos más adelante de cómo se va a lograr esto.

---

<sup>22</sup> Aunque la finalidad sea similar *grosso modo*, su creación es algo contrario al objetivo de la Propuesta, la cual buscaba una solución armonizada y coordinada.

<sup>23</sup> Calvo Vérguez (2022) recuerda con gran acierto que el Establecimiento Permanente queda recogido en el art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. De acuerdo con el citado concepto cabe entender que una empresa residente en un Estado opera en otro Estado mediante EP cuando dispone en ese otro Estado de un lugar fijo de negocios mediante el cual realiza todo o parte de su actividad, así como cuando realiza una obra o un proyecto de construcción o instalación cuya duración exceda de doce meses o cuando actúe por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente no residente que ejerza con habitualidad dichos poderes, no tratándose de un agente independiente. Adicionalmente de cara a poder determinar la existencia de Establecimiento Permanente es necesario que en el lugar fijo de negocios o bien por el agente dependiente no se desarrollen actividades preparatorias o auxiliares.

### *2.2.2 Naturaleza y objeto*

El IDSD se configura por parte del legislador como un tributo indirecto, surgiendo la duda de su verdadera naturaleza si se lee el articulado en contexto. Si bien la distinción entre impuestos directos e indirectos puede parecer únicamente teórica, las consecuencias prácticas de la calificación demuestran lo contrario<sup>24</sup>.

En su art. 1, -en el que la ley expone taxativamente que es un tributo de naturaleza indirecta- se confirma la sensación de incoherencia que venimos diciendo que se aprecia de la lectura del Preámbulo en relación con artículos próximos -tales como el art. 5 relativo al hecho imponible- que se comentaran en los siguientes epígrafes. Así, vemos que se pretenden solucionar los problemas del Impuesto sobre Sociedades con un impuesto de naturaleza indirecta, siendo chocante que se pretenda este fin con esta clase de tributos, los cuales como es bien sabido, son los que recaen sobre el consumo y no gravan los beneficios (Menéndez Moreno, 2020).

Grandes autores entre ellos Mercedes Fuster (2021) analizan el carácter indirecto, recogido de forma expresa<sup>25</sup> en dicho art. 1 de la LDSD que versa sobre su naturaleza y objeto, siendo la naturaleza del impuesto el elemento sin duda más controvertido y el motivo principal de que no salieran adelante la Propuesta de Directiva de la UE (más allá de que se pudiera votar en contra de la Propuesta de Directiva por otras razones como la consideración de que sea necesaria una regulación no regional sino internacional de la tributación de la economía digital) .

Como bien adelantaba, en aras de analizar la controversia sobre el carácter del IDSD, vamos a tomar lo expuesto por Carrión (2021), que sigue los razonamientos de Fuster, M. (2021, pp. 26-33), en los cuales expone la verdadera naturaleza de este impuesto.

---

<sup>24</sup> El hecho de contar con naturaleza indirecta abre la puerta a una posible repercusión sobre el cliente, si bien el propio Gobierno a través de medios como su servicio de prensa (La Moncloa, 2020) se ha encargado de repetir en reiteradas ocasiones que en ningún caso esta figura va a gravar a las clases medias y trabajadoras permitiendo un sistema fiscal más justo y adecuado al negocio digital.

<sup>25</sup> Al igual que hace de manera casi idéntica el IVA, el tributo indirecto más importante de España

Para estos autores, el hecho de que se califique de «indirecta» por la norma legal no puede suponer estar ante un método tributario indirecto de modo automático, dependiendo ese estatus de su genuina naturaleza y determinándose según su configuración y su régimen jurídico, no por la vinculación al *nomen iuris* suministrado por el legislador, tal y como reconocía la sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo. Por estas razones, podemos afirmar que lo que lo define, realmente, es la coincidencia de su naturaleza con la de un impuesto sobre los beneficios o rentas de las compañías que prestasen servicios digitales en España, significando esto que el IDSD poseería, al contrario de lo definido en su articulado, un carácter directo.

Otra cuestión contradictoria, gira sobre las consecuencias de que el IDSD tuviera, como se establece en su propio texto, un carácter indirecto. Descartando que su naturaleza sea similar a la del IVA, aunque copia su redacción -lo cual irá quedando más explicado en el resto de los epígrafes-, solo podría encuadrarse como indirecto entonces, dentro de los impuestos especiales. Estos se definen en el artículo 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: “Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley”.

A diferencia del IVA, definido como un impuesto general y plurifásico, del texto de este artículo se deduce que los impuestos especiales recaen sobre consumos específicos y poseen una única fase. De todos modos, tampoco vamos a pararnos más en definir estos impuestos al no ser esta tampoco a juicio de la doctrina expuesta, la justificación del carácter indirecto, no pudiéndose incluir el IDSD dentro de los impuestos especiales. Llegado este punto es necesario mencionar que, aparte de que el IDSD no permita repercutir su cuota devengada gravando los ingresos y no el consumo, los impuestos especiales son competencia exclusiva de la Unión Europea, según se determina en el artículo 113 del Tratado de



Funcionamiento de la Unión<sup>26</sup>: Tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido como la gran mayoría de los Impuestos Especiales están armonizados de acuerdo con las directivas de la Unión Europea. En este caso, no hay una norma habilitante específica ya que la propuesta de Directiva sobre la tributación de los servicios digitales no fue aprobada. Por lo tanto, el legislador español no podría aprobar el IDSD ya que no sería compatible, en principio, con el Derecho de la Unión Europea.

Después de un análisis exhaustivo, parece que se debe descartar la naturaleza indirecta del IDSD y la propuesta de Directiva 148/2018. Aunque no sabemos el verdadero motivo por el cual el legislador lo ha configurado de esta manera, la explicación más plausible es la planteada por Menéndez, A. (2020, p. 9). Según Menéndez Moreno, el objetivo de dotar jurídicamente a estos tributos digitales con una naturaleza indirecta sería eludir el previsible vaciamiento de la capacidad recaudatoria de este gravamen que se produciría por la aplicación de los tratados y convenios internacionales de los impuestos directos.

Después de todo este análisis, parece que no hay dudas sobre la verdadera naturaleza del IDSD y otros tributos digitales similares. A diferencia de los textos normativos examinados, sería directo, lo que significa que las empresas digitales no podrían eludir impuestos utilizando el Derecho tributario internacional y, más específicamente, los tratados internacionales y Convenios de Doble Imposición Internacional. Por lo tanto, la solución a la tributación digital no puede ser doméstica ni comunitaria, sino global, para poder realizar los cambios necesarios y ajustar la tributación de las empresas digitales. La OCDE ha entendido esto y ha estado trabajando en ello durante años, aunque la propuesta de Directiva

---

<sup>26</sup> Art. 113 del TFUE: “El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia»”

148/2018 y el IDSD, que son fruto de los trabajos realizados dentro de su Pilar I, parecen no aceptar la realidad actual.

### **2.2.3 *Ámbito de aplicación del IDSD***

En este asunto, pese al encontrarse al principio claramente definido la aplicación territorial en el segundo artículo de esta ley y en los mismos términos que suelen emplearse para hacer referencia al territorio de aplicación de un tributo, encontramos el problema en el artículo 3, el cual realiza una aportación añadida al mencionar la posible aplicación “de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales”. Sorprende de nuevo que, si bien se ha dicho que se trata de un impuesto indirecto, se hable de esta posibilidad, ya que los CDI tratan de corregir la colisión entre los impuestos directos de diferentes Estados, y de promover, en su caso, el intercambio de información, la asistencia en la recaudación o la no discriminación. (Menéndez Moreno, 2020).

Prosiguiendo con la relación del territorio de aplicación con las situaciones sujetas al mismo, el artículo 7 de la LISD las pormenoriza a lo largo de sus cinco apartados<sup>27</sup>, en los cuales se contempla que los usuarios gozan de un importante papel a la hora de configurar el tributo, lo que encaja con la naturaleza indirecta del impuesto analizado pero que de nuevo plantea cuestiones de la relación que puede tener con las carencias del IS que pretende suplir. Respecto de este artículo cabe destacar que solo se sujetarán al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en ese territorio - la resolución de la duda generada en tanto qué había de entenderse por "usuario situado en el territorio de aplicación del Impuesto" se ha realizado a través del mencionado Real Decreto 400/2021, de 8 de junio (Iberley, 2021)-, que es lo que constituye precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen. A

---

<sup>27</sup> Estableciendo acerca de los medios de prueba que se admiten para localizar usuarios el apartado cuarto de dicho artículo la presunción *iuris tantum* de localización del dispositivo en favor de la dirección IP, sin perjuicio de que pueda ser otra probándolo con geolocalización u otro medio desarrollado en el artículo 1 del Reglamento recogido en el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, excepto los establecidos en el 7.3. LDS.

efectos de considerar a los usuarios como situados en el territorio de aplicación del impuesto se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios, localizados a su vez, en general, a partir de las IP <sup>28</sup> de los mismos salvo que se utilicen otros medios de prueba, en particular, otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos.<sup>29</sup>

Se deduce por parte de la doctrina, entre ella Mercedes Fuster (2021), y así lo continuaremos analizando en próximos epígrafes, que la normativa designa por tanto como contribuyente, a la realizadora del hecho imponible, -a la empresa multinacional que presta servicios digitales-, que tributará en el territorio de aplicación del impuesto sólo si dichos servicios están sujetos y se localizan en territorio español, es decir, si los usuarios que utilizan la interfaz digital facilitan una IP desde el territorio español, independientemente de que el destinatario del servicio digital (la empresa a la que factura la contribuyente) se encuentre o no en España. De este modo el usuario es tan solo un elemento a tener en cuenta para determinar si el servicio se entiende o no localizado en España y que proporciona información y datos a la compañía, creando valor, pero no recae sobre él el impuesto.

Respecto a esto, Fuster, M. (2021, p. 28), explica la última cuestión contradictoria destacable en este elemento al exponer que:

«El impuesto sujeta la renta que genera las prestaciones de servicio, pero pretende gravar al prestador del servicio y no al destinatario de dicho servicio. No se grava de manera indirecta determinado tipo de consumos o la renta del receptor del servicio destinada a la compra de determinados servicios digitales. Es más, el impuesto prescinde del destinatario del servicio digital a la hora de configurar sus elementos esenciales y solo tiene en cuenta al

---

<sup>28</sup> Art.4.2. 2. LDS “Dirección de Protocolo de Internet (IP): código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet”.

<sup>29</sup> El Real Decreto 400/2021 legitima el uso de Big Data e instrumentos de geolocalización para determinar la ubicación de la IP de los usuarios (Novoa, 2022)

usuario de la interfaz digital (que no es el destinatario del servicio) a los únicos efectos de localizar el hecho imponible en territorio español».

Todo esto significa que el tributo se configura sobre el prestador del servicio y no sobre el destinatario de los servicios digitales, es decir, “se centra, por tanto, en el prestador del servicio que obtiene ingresos, y no en el gasto o consumo del destinatario”, lo que volviendo a lo que más nos incumbe, imposibilita que se trate de un impuesto indirecto.

#### **2.2.4 Hecho imponible**

Analizando los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en primer lugar tenemos que hacer referencia al hecho imponible. Recogido este en el artículo cinco, la ley establece que se sujetan al impuesto las prestaciones de servicios digitales que se realicen en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por contribuyentes del IDSD. Los tres supuestos de hecho imponible que recoge el articulado español son los mismos del borrador de la Directiva europea, publicado por la Comisión Europea en 2018, en un paquete legislativo propuesto con el fin de solventar los desafíos a la fiscalidad planteados por la economía digital, lo que incluía un ISD a nivel UE<sup>30</sup> y la adopción del concepto de presencia digital significativa. (Comisión Europea, 2018a). Los referidos servicios poseen una nota característica en común, siendo esta la dependencia de la participación de los usuarios y de los datos facilitados por estos. (Allevato y de Vito, 2021)

Del mismo modo, la normativa del Impuesto regula que no estarán sujetas las siguientes operaciones:

- Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea.

---

<sup>30</sup> Que sería aplicado a ingresos íntegros excluido el IVA, que procedieran de prestar dichos servicios.

- Las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.
- Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.
- Las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.
- Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por ciento.

El hecho imponible se recoge de manera parca para autores como Menéndez Moreno, (2020) contrastando esto con la gran extensión de las excepciones recogidas en el artículo 6. Y de su articulado se pueden apreciar similitudes evidentes con el texto recogido en el artículo relativo al hecho imponible del IVA, impuesto indirecto también y que recae en los receptores de los servicios. Enlazándolo con la justificación del origen de esta ley expuesta en epígrafes anteriores, parece cuanto menos curioso que grave las carencias del IS - impuesto directo que grava los beneficios de las sociedades-.

Si bien no se puede negar que el artículo 5 de la Ley 4/2020 del IDSD señala que el hecho imponible que está sujeto a gravamen son las prestaciones de servicios llevadas a cabo en territorio nacional, lo que está sujeto a imposición, en verdad, son los ingresos imponibles que consiguiese la empresa en territorio español que procedan de la prestación de determinados servicios digitales.

Por último, resulta conveniente realizar la comparación con el IVA y destacar, pues, que el artículo 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido va a configurar su hecho imponible con la indicación de que «estarán sujetas al

impuesto las entregas de bienes y prestaciones de Servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto».

A pesar de tener unos términos similares, el IDSD, a diferencia del IVA, no posee la característica de la neutralidad, al suponer un incremento en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa prestadora de servicios digitales. Esto se produce por no estar prevista la repercusión legal de su importe ni sobre los destinatarios de los servicios empresariales ni sobre los usuarios. La repercusión, por tanto, se erige como un rasgo sin el que no se puede calificar un impuesto de indirecto, como ha sido resaltado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 3 de octubre de 2006, asunto C-475/03, entre otras.

### ***2.2.5 Base imponible***

El siguiente elemento de la relación jurídico-tributaria siguiendo el orden lógico es la base imponible. La base imponible del impuesto a tenor del 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. A efectos de cálculo de la base se establecen unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Art. 10 LDSD “a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren. b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados. La base imponible de los demás servicios de intermediación se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento

Sin embargo, en el mismo artículo 10 de la LIDSD, regulador de la base imponible, se indica, en su apartado 2 la forma en la que ha de procederse a la cuantificación de los ingresos procedentes de los servicios digitales, fijando que ha de hacerse en función de sus diferentes modalidades (de publicidad en línea, de intermediación en línea y demás servicios de intermediación y de transmisión de datos). De esta forma, nuevamente un aspecto clave para configurar el impuesto, reitera que la riqueza gravada en el IDSD son los ingresos obtenidos por las entidades sujetas al mismo, dando pie a su calificación como impuesto directo que grava las rentas obtenidas por la prestación de los servicios de la denominada economía digital, tratando con ello de corregir –de acuerdo con la reiterada declaración del preámbulo de la LIDSD–, la ineficacia que a este respecto presentan las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

### ***2.2.6 Sujeto pasivo***

En el Preámbulo de la LDS, en el apartado quinto, así como en el artículo 8 LDS se establece:

“Son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, -ya estén establecidas en España, en otro Estado miembro de la Unión Europea o en cualquier otro Estado o jurisdicción no perteneciente a la Unión Europea- que, al inicio del periodo de liquidación, superen los dos siguientes umbrales: que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para así determinar la parte de dichos ingresos

---

de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada. c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados”.

que se corresponde con usuarios situados en territorio español), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros”.

El primer umbral, según la propia ley y volviendo a la redacción del preámbulo, permite limitar la aplicación del impuesto a las empresas de gran envergadura, que son aquellas capaces de prestar esos servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado. Este umbral, que es el mismo que figura 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 BEPS,, relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, y en otros proyectos normativos europeos, aportará seguridad jurídica, dado que permitirá a las empresas y a la Administración tributaria determinar de forma más sencilla si una entidad está sujeta al impuesto. Además, permitirá excluir del nuevo impuesto a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes, para las que los costes de cumplimiento vinculados al mismo podrían tener un efecto desproporcionado. En este punto surge para algunos una pequeña controversia consistente en si supone una ayuda de Estado ilegal esta situación, controversia que se disipa si atendemos a la jurisprudencia del TJUE, cuyos precedentes enmarcan los requisitos, los precedentes son contrarios a esta consideración<sup>32</sup>.

El segundo umbral por el contrario permite limitar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa en el ámbito territorial de aplicación del

---

<sup>32</sup> *Vid.* STJUE de 7 de noviembre de 2019



impuesto en relación con los tipos de servicios digitales gravados. Asimismo, cabe destacar que se fijan normas especiales para aquellas entidades que pertenezcan a un grupo<sup>33</sup>.

La perspectiva expuesta hasta ahora sobre la naturaleza indirecta del IDSD se vuelve más relevante y llega incluso a cambiar con la regulación de los contribuyentes que contempla el art. 8 reiterando la vinculación de la condición de contribuyente del impuesto con la superación de “los importes...” y “los importes de los umbrales...”. De esta forma, se aprecia que lo que se pretende gravar son los ingresos de quienes prestan los servicios sujetos al impuesto, lo que refleja una configuración de este que recae sobre una determinada manifestación u origen de la renta; lo cual para autores como Menéndez Moreno (2020) comporta una cierta equiparación con el Impuesto de Sociedades que recae, como es sabido, sobre la totalidad de la renta de sus contribuyentes. Así las cosas, la pretensión manifestada en el preámbulo\_ de la LIDSD de corregir la ineficacia del Impuesto de Sociedades en el gravamen de “los beneficios generados por la digitalización de la economía” parece tener algún fundamento en la regulación de los contribuyentes en la LIDSD, y más aún cuando no se contempla en ningún caso la posibilidad de repercusión del impuesto en los receptores de los servicios digitales sujetos al mismo.

### ***2.2.7 Tipo de gravamen y cuota íntegra***

Según la redacción del artículo 11 de la ley correspondiente, el tipo impositivo se exigirá al tres por ciento<sup>34</sup>, siendo la cuota íntegra a tenor del artículo siguiente -esto es, el artículo doce- la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo. Respecto a estos elementos de la relación jurídico-tributaria al igual que lo que sucede con la cuota tributaria, la deuda tributaria y el domicilio fiscal, cabe destacar que se tratan de cuestiones pacíficas que no entrañan controversia a nivel nacional.

---

<sup>33</sup> Art. 4. 3. LDS. “Grupo: 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”.

<sup>34</sup> Tipo de gravamen fijo igual que en el caso del IVA.

Sin embargo, en cuanto al tipo impositivo, existe el riesgo de que los países compitan entre sí fijando tipos más bajos, sugiriendo autores como Allevato (2021) que los países podrían enzarzarse en una competencia fiscal sobre el impuesto de compensación, provocando problemas de arbitraje fiscal y erosión de las bases imponibles. Dicha competitividad es manifiesta, pues, según los datos a los que hemos podido acceder Polonia ha establecido el tipo de su ISD en el 1,5 %, Francia, Italia y España en el 3 %, Austria y la República Checa en el 5 %, mientras que Hungría lo fijaba en el 7,5 %.<sup>35</sup>

### ***2.2.8 Devengo y gestión del impuesto***

No obstante, surge nuevamente la confusión en el artículo 9 de la LIDSD, que regula el momento de devengo del impuesto. Al establecer que el impuesto se devengará al momento de la prestación, ejecución o realización de las operaciones gravadas, se recuerda lo estipulado en el art. 75. Uno.2.º de la Ley del IVA, el cual establece que el devengo de las prestaciones de servicios ocurre en el momento en que "se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas".

Asimismo, si bien resulta un tanto enigmático el motivo de la redacción confusa de la LIDSD, -ya que su contenido, que ya de por sí es difícil de entender para cualquier experto en derecho-, más complejo de entender es el porqué está lleno de imprecisiones y errores. Por ejemplo, mientras que la disposición final sexta establece que "la ley entrará en vigor tres meses después de su publicación en el Boletín Oficial del Estado" (es decir, el 16 de enero de 2021), la disposición final cuarta regula las "autoliquidaciones e ingresos correspondientes al segundo y tercer trimestre del año 2020", es decir, de las autoliquidaciones anteriores a su entrada en vigor. Esta cuestión también ha suscitado controversias, teniendo que posicionarse la AEAT sobre el plazo de presentación de la conocida Tasa Google.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Vid Anexo Tabla 1

<sup>36</sup> Vid. Iberley (2021c) y Agencia Tributaria (2022)

### **2.3 Problemas de aplicación de la ley**

El IDSD en España ha generado sin duda algunos problemas desde su implementación de definición y de aplicación, siendo criticado por su definición imprecisa y la dificultad de aplicarlo en la práctica.

En primer lugar, genera un posible conflicto con legislación de la UE, en concreto con la Directiva del IVA – para Fuster Gómez (2021, p.4) una imposición indirecta sobre la prestación de servicios digitales que recaiga en última instancia sobre el consumo podría entrar en colisión con la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido de 2006- . Haciendo hincapié en esta idea, en primer lugar, hay que atender a lo establecido en dicha directiva, en concreto debemos fijarnos en el contenido del artículo 401 de la Directiva del IVA, que versa lo siguiente:

"las disposiciones de esta Directiva no impiden que un Estado miembro mantenga o establezca cualquier impuesto, derecho o gravamen que no sea un impuesto sobre el volumen de negocios".

En este sentido, la jurisprudencia del TJUE -entre ellas la sentencia del TJUE (Gran Sala) de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03- ha establecido que los impuestos sobre el volumen de negocios son aquellos que comparten las características fundamentales del IVA, siendo estas: (i) su aplicación general a las transacciones de bienes o servicios, (ii) la determinación de su cuota en función del precio pagado por el sujeto pasivo como contraprestación por los bienes entregados o servicios prestados, (iii) la percepción del impuesto en cada fase de producción y distribución, independientemente del número de transacciones realizadas anteriormente, y (iv) la deducción del IVA devengado en las etapas anteriores del proceso de producción, de modo que en una fase determinada el impuesto se aplica solo al valor agregado en esa fase. Respecto a nuestro artículo, el TJUE en sentencias como STJUE de 13 de julio de 1989, asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88, ha declarado en varias ocasiones que el IVA es compatible con otros impuestos indirectos nacionales que solo gravan un producto o servicio específico, ya que estos otros impuestos

no tienen la característica de generalidad mencionada en el punto (i) anterior. En este sentido, no habría objeción a un impuesto que no grava todo el tráfico empresarial sino solo una parte de los bienes o servicios.

Asimismo, provoca un posible efecto negativo en la economía digital<sup>37</sup>-se estima que una gran parte del coste del impuesto se soporta por parte de PYMES que usan plataformas digitales, los consumidores ven reducido su bienestar, el impuesto tiene un efecto negativo sobre el PIB, se ralentiza la economía que es menos productiva, innovadora y competitiva, las empresas españolas usuarias de estos servicios digitales verán reducidos sus beneficios<sup>38</sup> etc.-.

Pero estas no constituyen las únicas controversias. En particular, ha habido discusiones sobre cómo se define un usuario en línea, cómo se calcula el valor de los servicios digitales prestados en España etc. llegando a publicarse por parte de la Agencia Tributaria una guía sobre preguntas frecuentes acerca del IDSD.

Entre las cuestiones que se han planteado se encuentra la posibilidad de que el IDSD constituya una barrera al comercio, ya que puede afectar a empresas extranjeras que prestan servicios digitales en España y que pueden estar sujetas a impuestos similares en sus países de origen. También se ha debatido sobre la efectividad del impuesto, en términos de si realmente se está gravando a las empresas que obtienen beneficios en España, y sobre si el IDSD es justo en términos de equidad fiscal, ya que puede afectar a empresas que generan relativamente pocos ingresos, pero tienen una gran presencia en línea. En este sentido destaca que no solo se aplica el IDSD a las multinacionales digitales, siendo de aplicación del mismo modo a aquellas empresas que a pesar de contar con *core business* en la economía real y no digital prestan esos servicios, a las que impone sobre todo en cuanto a la geolocalización de usuarios que provocarían costes significativos a estas compañías

---

<sup>37</sup> Vid. Pérez, P (2019)

<sup>38</sup> Vid. PWC (2019).

Esta problemática expuesta hasta el momento es casi más teórica que práctica, lo que nos conduce a citar lo que, en cualquier caso, es uno de los principales problemas prácticos de este impuesto: lograr el objetivo de recaudación del IDSD, lo que parece difícil viendo la breve y decepcionante trayectoria que acumula <sup>39</sup>.

Sin embargo, el mayor problema en realidad puede que lo encontremos en la doble imposición. El IDSD, puede generar un conflicto de doble imposición cuando el mismo ingreso o patrimonio se grava dos veces por diferentes países. Este conflicto se produce cuando un mismo hecho imponible (por ejemplo, la prestación de servicios digitales) es gravado en dos o más jurisdicciones diferentes, lo que puede dar lugar a una carga fiscal excesiva y a una falta de coordinación entre los sistemas fiscales de diferentes países.

El IDSD ha generado cierta preocupación en cuanto al posible conflicto de doble imposición, ya que algunos países pueden considerar que la aplicación del impuesto en España duplica la carga fiscal sobre las empresas que prestan servicios digitales y que también están sujetas a impuestos similares en otros países donde operan.

Para evitar o resolver estos conflictos, muchos países tienen acuerdos de doble imposición, que establecen reglas para evitar la doble tributación. Además, también existen mecanismos de resolución de conflictos fiscales internacionales, como el procedimiento amistoso de la OCDE, que permite a los países resolver disputas fiscales de manera efectiva y eficiente. Sin embargo, debido a su naturaleza indirecta surge el conflicto de la imposibilidad de aplicación de los CDI, pensados únicamente para los impuestos de carácter directo. En el caso del IDSD, España ha optado por un enfoque unilateral, sin coordinación con otros países, lo que puede generar conflictos de doble imposición y despertar una ola de

---

<sup>39</sup> En los Presupuestos Generales del Estado de 2021 se planteó una recaudación por IDSD de aproximadamente 968 millones de euros, siendo finalmente de 240 millones. (Bergas, 2022). En este sentido para 2022 el Gobierno ya había rebajado sus expectativas de recaudación más de un 75% con respecto a lo que previeron para 2021, achacando esta bajada a una sobreestimación de la Comisión Europea de la potencialidad del impuesto (Aguilar, 2021)

litigios por doble imposición<sup>40</sup>. Por esta razón, algunos expertos sugieren que una solución más adecuada podría ser una coordinación internacional y una posible armonización de los impuestos sobre servicios digitales en todo el mundo, para evitar dicha doble imposición y fomentar la cooperación fiscal internacional.

Para resolver estos problemas de manera más ágil y técnica sería de gran utilidad gozar de una jurisprudencia sólida, sin embargo, dado que el IDSD es relativamente nuevo, aún no existen muchas decisiones judiciales relevantes ni una doctrina consolidada sobre el mismo en España. En cualquier caso, la jurisprudencia del IDSD está aún en desarrollo, y es posible que se produzcan decisiones relevantes en el futuro a medida que se presenten las correspondientes demandas y se resuelvan las disputas fiscales relacionadas con este impuesto.

Sin embargo, mientras tanto algunos expertos han planteado opiniones relevantes en relación con estas cuestiones controvertidas del impuesto como hemos podido comprobar. Del mismo modo podemos destacar la existencia de una doctrina administrativa aclaradora de conceptos controvertidos.

De esta forma, la DGT ha emitido diversas resoluciones sobre el IDSD en España, entre las que se pueden mencionar la Resolución V0272-22 en la cual la consultante es una sociedad que suscribe contratos de gestión hotelera con propietarios de hoteles (contratos mercantiles entre los propietarios de los hoteles y el gestor, configurándose como una relación de gestión entre dos empresas independientes en virtud de la cual el gestor actuará frente a terceros, en nombre y representación del propietario del hotel, como apoderado, con facultades suficientes para administrar y operar el hotel) y se plantea si la comercialización de las habitaciones y estancias realizadas por la entidad bajo el contrato de gestión hotelera

---

<sup>40</sup> Tal y como explica el socio de Fiscalidad Corporativa de KPMG Julio César García y así lo recogen Acosta, I. y Faes, I. (2020), los pleitos pueden proceder por un lado, de empresas que operan en España sin tener EP que en virtud del CDI tributan en su país y no pueden verse gravadas por un impuesto directo aquí y, por otro, de aquellas empresas españolas que paguen un 25% por Sociedades y que, además, se topen con que el hecho de prestar de determinados servicios (publicidad e intermediación en línea y transmisión de datos) va a estar gravado con un tipo impositivo adicional que sobregrava parte de su actividad.

se encuentra o no sujeta al IDSD; así como la Resolución V2153-21 en la cual, en términos similares, nos encontramos con una consultante que es la sociedad dominante de un grupo mercantil y fiscal, dedicado al sector turístico de la gestión hotelera y de las agencias de viajes. De nuevo la consultante realiza su actividad bajo el uso del contrato de gestión hotelera y se plantea si la comercialización de las habitaciones y estancias realizadas por la entidad bajo el contrato de gestión hotelera se encuentra o no sujeta al IDSD.

Si bien es importante tener en cuenta que estas resoluciones son vinculantes para la Administración Tributaria, hay que destacar que estas no tienen efecto vinculante para los tribunales y habrá que estar atentos a lo que establezca el TEAC a este respecto. Sin embargo, pese a esta limitación de vinculación, en relación a la regulación del IDSD en España y debido a su importancia, tras analizar la Ley 4/2020 de 15 de octubre, tenemos que hacer una mención especial a la Resolución de 25 de junio de 2021 de la DGT, relativa al IDSD, publicada en el BOE ocho meses después de la Ley. Esta tenía como finalidad aclarar el concepto de intermediario en las prestaciones de servicios digitales a efectos del IDSD (Guerrero, s.f.) ya que en la Ley no se explican términos como el de interfaz digital multifacética ni el de intermediación más allá de lo dispuesto en el art. seis sobre las excepciones, siendo uno de los asuntos más criticables de este impuesto dicha regulación respecto a la prestación de servicios de intermediación en línea. No obstante, el concepto de intermediario no es lo único sobre lo que versa dicha Resolución, que ofrece un marco interpretativo y aclaratorio, claro y preciso, proporcionando seguridad jurídica en la aplicación práctica del IDSD, lo cual se considera imprescindible teniendo en cuenta tanto su novedad como su inmediata aplicación. De esta forma, se fijan criterios de interpretación y aclaración respecto al hecho imponible de publicidad, -en concreto qué debe entenderse por publicidad dirigida y quién debe considerarse como el proveedor de los servicios de publicidad<sup>41</sup>- el devengo y la base imponible.

---

<sup>41</sup> Se considera dirigida según el artículo 4.10 toda publicidad salvo prueba en contrario y es aquella que usa datos de los usuarios, pudiendo emplearlos con diferente intensidad y personalización y pudiendo recabarlos

Asimismo, y en relación con lo expuesto acerca de la doctrina administrativa, tras esta resolución, la DGT emitió una serie de resoluciones vinculantes -dos de ellas ya citadas- tanto durante 2021 (V2153-21, V2214-21, V2535-21) como en 2022 (V0272-22, V2295-22<sup>42</sup>), donde, esencialmente, diferenciaba entre dos supuestos de intermediación que no se habían aclarado en parte en la Resolución de 25 de junio de 2021: la intermediación en nombre propio y por cuenta propia y la intermediación en nombre y por cuenta de terceros.

## 2.4 ¿Cabe pensar en una presunta inconstitucionalidad?

El IDSD ha sido objeto de diversas críticas y controversias, tanto por motivos jurídicos (Menéndez Moreno, 2019) como por elementos técnicos que imposibilitan la inspección de este impuesto (Belda, 2019) incluyendo la cuestión de su posible inconstitucionalidad debido a gravar dos veces un mismo concepto y a afectar únicamente a ciertas empresas. Sin embargo, hasta la fecha, no se ha declarado su inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional español.

Algunos argumentos que se han utilizado para cuestionar la constitucionalidad del IDSD incluyen la falta de proporcionalidad en la carga impositiva, la discriminación fiscal de empresas y la violación del principio de no confiscatoriedad. En este sentido destaca lo expuesto por Belda Reig (2021), que tras analizar la doctrina y la jurisprudencia del TC y el TS, llega a la conclusión de que, pese a las ambigüedades e indecisiones que existen acerca

---

en diferentes momentos. Emplear un solo dato del usuario “será suficiente para considerar la publicidad digital como dirigida” (Resolución). En cuanto al proveedor, el que realiza el hecho imponible y se convierte en contribuyente, nos remitimos al artículo 4.6. que define este asunto con claridad al distinguir al propietario de la interfaz y al que incluye la publicidad, que puede ser este o un tercero.

<sup>42</sup> En la cual amplía en la práctica la interpretación previa (abandonando la interpretación formalista del término intermediario y extendiendo la definición a prácticamente toda intervención mediante la cual un usuario pueda realizar interacciones para contratar servicios). De esta forma, esta Resolución, diferenciándose de anteriores Resoluciones, determina que es intermediaria del IDSD una interfaz que presta servicios de intermediación para la reserva de hoteles aun cuando actúe en nombre propio y por cuenta de los hoteles, posibilitando la aplicación del hecho imponible. Interpreta así que la actuación de la plataforma es básicamente la misma si actúa en nombre propio (y por cuenta de los usuarios) a si actúa en nombre y por cuenta de los usuarios, siendo las únicas diferencias reales (i) el flujo de pagos, (ii) los servicios adicionales (el de fidelización) y (iii) la responsabilidad. Esta interpretación puede ser contraria a la ley al recoger concepciones que no se recogen en la ley. (CEF, 2022 y Guerrero, s.f)



de la doble imposición y el carácter confiscatorio, estas no son suficientes para que el impuesto analizado no sea ajustado a derecho.

Profundizando más en esta controversia observamos que, sin embargo, también se han presentado argumentos -desde la propia ley principalmente-, a favor de la constitucionalidad del impuesto, como la necesidad de adaptar el sistema tributario a los cambios en el entorno digital y la posibilidad de equiparar las condiciones fiscales entre empresas digitales y tradicionales. En este sentido, hay que traer a colación el artículo 31.1 CE, que recoge el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Como es bien sabido, las tres finalidades que los sistemas recaudatorios tienen en un Estado Social son (i) el sostenimiento del gasto público, (ii) la redistribución justa y equitativa de la riqueza y (iii) servir como instrumentos de política económica<sup>43</sup> (Pauner, 2001). En el caso que nos ocupa, el del IDSD, tomando estos objetivos la adhesión del nuevo impuesto a los valores constitucionales queda justificada ya que se logra la consecución de las tres finalidades (Belda Roig, 2021)

Pese a este posible cumplimiento existente para algunos autores, es evidente que nos encontramos en este impuesto con asuntos que complican su adecuación constitucional. La presencia de tres hechos imposables como comentamos en su apartado correspondiente, estando la base imponible compuesta por lo generado independientemente en cada uno de los tres supuestos (Belda, 2021) es uno de ellos. De las definiciones aportadas de cada uno de los hechos imposables en el cuarto artículo de la ley, se observa que existe un vínculo entre el primero y el tercero de modo que para proporcionar publicidad dirigida parece necesario utilizar los datos que se hayan recopilado con anterioridad procedentes de los usuarios. Por tanto, considerando el recopilar datos como un elemento de la publicidad y del negocio del *big data* parece que se grava en dos ocasiones lo mismo, estando pues ante un

---

<sup>43</sup> Reestructurar el tráfico mercantil y desincentivar el *big data*.

supuesto de doble imposición que nos puede llevar a una declaración de inconstitucionalidad<sup>44</sup>.

Otro asunto que es debatible respecto a la constitucionalidad de este tributo es el relativo al principio de seguridad jurídica, que a tenor de la LDSD se ha garantizado manteniendo “la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico nacional”. Sin embargo, tras el análisis realizado y tomando las palabras de gran parte de la doctrina podemos observar que la coherencia no es precisamente la mayor característica de esta Ley. Asimismo, recoge la ley que “se han desplegado los mayores esfuerzos en la redacción del proyecto normativo para tratar de garantizar esa misma seguridad jurídica en la interpretación y aplicación del impuesto regulado en el mismo, a pesar del reto que constituye el carácter novedoso de los conceptos que se manejan en el mismo, no solo en el ámbito de nuestro derecho interno, sino a nivel mundial”. Si bien es comprensible la dificultad de crear *ex novo* un tributo, el esforzarse en la redacción de un impuesto de naturaleza provisional y de regulación apurada no adecúa la norma a los modelos de negocio actuales y no garantiza este principio, cuya configuración recoge la STC 46/1990, de 15 de marzo al referirse a este principio en estos términos: "la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no (...) provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el

---

<sup>44</sup> Inconstitucionalidad que Belda Reig (2021) no aprecia al no ser una doble imposición que grave el mismo hecho en dos niveles territoriales (el TC se ha posicionado en ese sentido respecto a nuevos impuestos desplegados por una comunidad autónoma que recaen sobre un hecho imponible que ya grava el Estado) y al aportar decisiones del TC en las que se determina la constitucionalidad en función de si un impuesto grava una renta ficticia (siendo entonces inconstitucional) o si recae sobre una renta virtual y potencial, siendo pues acorde a Derecho. También se ajusta a derecho si se grava por uno de los impuestos una finalidad extrafiscal, sin fines puramente recaudatorios y cumpliendo instrumentos de política económica.

Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas". (FJ 4º)

En resumen, aunque se han planteado dudas sobre la constitucionalidad del IDSD, la cuestión aún no ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional español y sigue siendo objeto de debate y controversia. Así las cosas, es muy probable la llegada de un momento en que el TC establezca que no pueda haber un impuesto sobre los beneficios (Sociedades) y una panoplia de impuestos que graven en demasía la actividad empresarial, lo que genera para algunos autores discriminación fiscal por sectores y tipologías de negocios.

### 3 CONCLUSIONES

Teniendo en consideración todo lo anterior podemos alcanzar las siguientes conclusiones:

I. Debido a la evolución que estamos viviendo nos encontramos ante la necesidad de implementar un nuevo paradigma fiscal de la mano de la OCDE. Sin embargo, como bien recoge la doctrina, entre ellos Menéndez Moreno, la complejidad de este impuesto radica en la necesidad de conjugar dos enigmas como lo son la informática y los impuestos.

II. Es ineludible la necesidad de cambiar ciertos conceptos que son básicos o tradicionales en el ámbito tributario como lo es el tema de la residencia permanente, teniendo que apostar en su lugar por la EP virtual. La economía digital nos muestra que el mundo cambia y no podemos contar con los conceptos fiscales surgidos en el siglo XIX, para hacer frente a las necesidades actuales, siendo necesario modernizarse como la sociedad lo hace.

III. En este sentido, podemos llegar a la conclusión de que la deficiente y problemática legislación nacional carece de sentido. Del mismo modo, debido a la globalización nos tenemos que replantear nuestras instituciones y el Estado, siendo necesario el avance hacia una regulación más efectiva e internacional en un contexto de economía digital en constante evolución y teniendo en cuenta las perspectivas de futuro.

IV. En cuanto al contenido de la ley, se puede concluir que, pese a que la justificación del IDSD en España es corregir la falta de tributación adecuada de las empresas tecnológicas y garantizar una contribución justa y equitativa al sistema tributario español, no se ha elegido la redacción más apropiada para cumplir este fin, encontrando fallos en la configuración que se han demostrado a lo largo del trabajo y que se vienen arrastrando desde la Propuesta de Directiva.

V. A pesar de que el artículo 1 de la ley que regula el IDSD lo proclama explícitamente como un "tributo de naturaleza indirecta" y de las otras referencias que respaldan esta calificación en la ley, se puede concluir que los aspectos más determinantes de su clasificación sugieren que se trata de un impuesto directo. Es posible que la contundente afirmación explícita en el artículo 1 de la LIDSD al llamarlo indirecto tenga

como objetivo evitar la disminución previsible de la capacidad de recaudación de este impuesto que se produciría por la aplicación de los tratados, CDI y convenios internacionales contemplados en el artículo 3 de la propia LIDSD, cuyo ámbito de aplicación se limita, como es bien sabido, a los impuestos directos. Sin embargo, con esta adecuación forzada al carácter indirecto se demuestra el temor existente a reconfigurar el sistema tributario y los CDI, necesidad que tarde o temprano acabará llegando.

VI. En relación con el punto anterior, según hemos probado a lo largo del trabajo se puede llegar a la aseveración epistemológica de que el IDSD debe ser un impuesto directo porque grava directamente a la fuente generadora del ingreso, que son las empresas que prestan los servicios digitales sujetos al impuesto. A diferencia de los impuestos indirectos, que se trasladan al consumidor final, en el caso del IDSD, las empresas son las responsables de pagar el impuesto. Dicha naturaleza del IDSD como impuesto directo significaría un impacto más significativo para las empresas que lo pagan, especialmente si se tiene en cuenta que el impuesto se calcula sobre la base de los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales en España.

VII. De todo lo expuesto, podemos concluir que pese a la existencia de elementos de la relación jurídico-tributaria que son pacíficos, la gran cantidad de elementos controvertidos pone de manifiesto las deficiencias de una ley forzada que ha generado numerosos problemas de aplicación en torno a los cuales se tendrá que posicionar la jurisprudencia.

VIII. La línea que separa la constitucionalidad de la inconstitucionalidad de un tributo es muy delgada y se puede sobrepasar con facilidad si no se cuenta con una redacción clara y coherente, asunto que en materias tan novedosas como la economía digital es cuanto menos complicado.

IX. Tras la investigación realizada podemos identificar diversas áreas en las que se pueden planear acciones legislativas modificativas de la norma a fin de evitar conflictos, siendo necesaria una propuesta de *lege ferenda* que podría incluir diversas medidas para mejorar la aplicación y efectividad del impuesto, fomentar el crecimiento de la economía digital y asegurar que las empresas digitales paguen impuestos justos y equitativos en el país.

Como bien decimos, una propuesta de *lege ferenda* al impuesto sobre determinados servicios digitales podría incluir varias medidas, dependiendo de los objetivos y preocupaciones específicas de cada país. Sin embargo, en este caso el elemento principal hacia el cual consideramos que debe cambiar la legislación es el de la conceptualización de los instrumentos fiscales con los que contamos para hacer frente a problemas actuales. De esta forma, podríamos decantarnos por la introducción del concepto de EP virtual, en los términos en los cuales la propuesta de directiva de la UE tenía la intención desarrollada de incorporarlo al marco internacional del impuesto sobre los beneficios actualmente vigente. Esto se debe a nuestra firme creencia en que, si se desea progresar en la realización de estas justas metas que se han propuesto en la investigación, posiblemente resultará necesario alterar la noción de establecimiento permanente, requiriéndose el reemplazar la idea convencional por la de EP virtual, que se obtendría mediante una presencia digital relevante.

X. Asimismo, algunas posibles propuestas y recomendaciones que se podrían realizar al impuesto incluyen:

- Unificar los criterios de definición y cálculo, ya que la falta de una definición clara y homogénea de los servicios digitales y los criterios para su cálculo han generado dificultades en la aplicación del impuesto, siendo una posible solución la unificación de estos criterios a nivel europeo o internacional.

- De mantener el impuesto con su regulación actual podría contemplarse la posibilidad de ampliar la base imponible, incluyendo otros servicios digitales que generen ingresos significativos para así garantizar un mayor cumplimiento del principio de generalidad. De este modo, por ejemplo, podría considerarse la inclusión de servicios de transmisión de música y video en línea, plataformas de juegos en línea y servicios de almacenamiento en la nube, excluidos en el artículo seis.

- Establecer una tasa variable, de manera que se adapte a los cambios en el mercado y a la evolución de las empresas digitales. Al tratarse de un entorno cambiante y considerando la progresividad, cada vez menos respetada en nuestro sistema, que caracteriza nuestro sistema tributario, se podría buscar la reivindicación del cumplimiento de los principios tributarios consagrados en el artículo 31 CE. Del mismo modo, aunque esta

progresividad debe darse en todo el sistema en su conjunto, con este impuesto podemos contribuir a recuperar este principio, ajustándose mejor a nuestro derecho y logrando una mayor integración.

- Por último, otra posibilidad podría ser la de optar por la disyuntiva de gravar los servicios digitales mediante la extensión del IVA, tal y como se ha realizado en una gran parte de jurisdicciones americanas de Sudamérica, Centroamérica y el Caribe. Esto se podría lograr a través de la regla de tributación en destino, la cual se rebautiza en América Latina bajo el nombre de regla de uso o consumo efectivo, siendo esta un sucedáneo de la adopción de medidas fiscales para que las multinacionales digitales tributen allí donde crean valor.

## **4 FUENTES NORMATIVAS**

Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978 «BOE» núm. 311, de 29/12/1978.

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. «DOUE» núm. 146, de 3 de junio de 2016, pp. 8 a 21.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. «BOE» núm. 274, de 16/10/2020.

Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. «BOE» núm. 137, de 09/06/2021.

### **4.1 Normativa sin entrada en vigor**

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, Comisión Europea (2018a). 148 final 2018/0073

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, Comisión Europea (2018b).COM/2018/0147, marzo de 2018.



## **5 BIBLIOGRAFÍA**

### **5.1 Bibliografía jurisprudencial**

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88, de 13 de julio de 1989,

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) Banca Popolare di Cremona, C-475/03, de 3 de octubre de 2006,

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, de 7 de noviembre de 2019,

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-475/03, de 3 de octubre de 2006.

Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1990, de 15 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo.

### **5.2 Doctrina administrativa**

Dirección General de Tributos. Resolución relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 25 de junio de 2021

Dirección General de Tributos. Resolución vinculante v2153-21 de 28 de julio de 2021.

Dirección General de Tributos. Resolución vinculante v2214-21 de 02 de agosto de 2021.

Dirección General de Tributos. Resolución vinculante v0272-22 de 14 de febrero de 2022.

Dirección General de Tributos. Resolución vinculante v2295-22 de 31 de octubre de 2022.

### 5.3 Bibliografía doctrinal

- Allevato, G (2019). The Commission's State Aid Decisions on Advance Tax Rulings Criticisms and Potencial Impact on the Future of Direct Taxation Within the European Union Combating Tax Avoidance in the EU: Armonization and Cooperation in Direct Taxaction / José Manuel Almudí Cid (aut.), Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez (aut.), Pablo Andres Hernández González-Barreda (aut.), 2019, ISBN 978-94-035-0154-3, pp. 483-496
- Allevato, G y De Vito, A (2021). Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada? *Fiscalidad internacional, Impuesto sobre los servicios digitales Cuadernos de Información Económica*, N.º 280 (2021) ISSN 1132-9386, Nº 280, 2021, pp. 23-32
- Belda Reig, I (2021). Consideraciones entorno a la (in)constitucionalidad del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales *Universitat Internacional de Catalunya Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, Nº 8, 2021, pp. 115-124
- Belda, I. (2019). La constitucionalidad de los gravámenes sobre las rentas virtuales o potenciales en contraposición a la de los gravámenes sobre las rentas ficticias o inexistentes. *Aranzadi Doctrinal*, 9 , 1-6.
- Box, J. I. (s.f.). El impuesto sobre servicios digitales. *Actualidad Jurídica Aranzadi (número 946)*. Recuperado desde <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/impuesto-servicios-digitales.html>
- Calvo Vérguez, J. (2022) 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* num.20/2022 Editorial Aranzadi, S.A.U.

- Carrión, D. (2020). Aspectos básicos en materia de convenios para evitar la Doble Imposición internacional. En López Espadafor, C. M. (ccord). Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea. *Colección Fiscalidad, Editorial Dykinson*. ISBN: 978-84-1377-125-0
- Carrión, D. (2021). Breviario de Derecho Tributario y fiscalidad empresarial. *Demiurgo Comunicación*. ISBN 978-84-938054-9-4
- Carrión, D. (2022). La red social. A propósito de la planificación fiscal agresiva y la tributación de los servicios digitales. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* 76, Julio-septiembre de 2022 pp. 23-38
- Collin, P. y Colin, N. (2013). *Task Force on Taxation of the Digital Economy*. Disponible en: [https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation\\_Digital\\_Economy.pdf](https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf).
- Corral Talciani, H. (2008). "Cómo hacer una tesis en derecho : curso de metodología de la investigación jurídica" de, 1a. ed.; 2008; Editorial Andrés Bello, Santiago de Chile.
- Díaz, Elías. (1998) *Curso de Filosofía del Derecho*. Barcelona - Madrid: Editorial Marcial Pons.
- Escribano, E. (2018). A Preliminary Assessment of the EU Proposal on Significant Digital Presence: A Brave Attempt That Requires and Deserves Further Analysis. En: Almudí J. M., Ferreras Gutiérrez, J. A., Hernández González-Barreda P. (Ed.), *Combating Tax Avoidance in the European Union: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, (pp. 559-599). Wolters Kluwer.
- Fuster Gómez, M. (2021). ¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional Universitat de València *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 5, 2021, pp. 19-44

- García Novoa, C. (2022). *Tributación de la Economía Digital. XXXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario- Relatoría general*. ISBN: 978-9929-8325-0-3
- Guerrero C (s.f.) IDSD: a vueltas con el concepto de “intermediario”. Recuperado el 4 de febrero de 2023 desde <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/12/idsd-vueltas-concepto-intermediario/>
- Jiménez-Valladolid, D.J. (2021). Los nuevos criterios de nexos y atribución de beneficios en el pilar 1 de la OCDE. En *Instituto de Estudios Fiscales Documentos de trabajo 8/2022. Retos actuales del Derecho Financiero y Tributario*. VII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario. I. S. S. N.: 1578-0244
- Kofler, G. W, Mayr, G., y Schlager, C. (2017). Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? *European Taxation*, pp. 523-532.
- Menéndez Moreno, A. (2019). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales o la conjunción de dos enigmas: a informática y los impuestos *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 6, 2019, pp. 7-16
- Menéndez Moreno, A. (2020). ¡Vaya par de gemelos! A propósito de los nuevos Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre las Transacciones Financieras. Localización: *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 22, 2020, pp. 7-14
- Nocete Correa, F. J. (2018) «Ilusión» fiscal y economía digital: ¿hacia una planificación normativa agresiva? Centro Internacional de Estudios Fiscales. *Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 43*, Sección Estudios, Octubre 2018, Wolters Kluwer
- Pauner, C. (2001). *El deber de constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Ruibal, L (2021). Las medidas del pilar II de la OCDE y la propuesta de Directiva de la Unión Europea sobre una tributación mínima global. En *Instituto de Estudios Fiscales Documentos de trabajo 8/2022. Retos actuales del Derecho Financiero y Tributario*. VII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario. I. S. S. N.: 1578-0244

Wagh , S. (2016). The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy. *Bulletin of International Taxation*, (70), pp. 543 y ss.

## 6 OTROS RECURSOS EMPLEADOS

- Acosta, I y Faes, I. (2020). La 'Tasa Google' despertará una ola de litigios por doble imposición. *El Economista*. Recuperado el 20 de febrero de 2023 desde <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/10367307/02/20/La-Tasa-Google-despertara-una-ola-de-litigios-por-doble-imposicion.html>
- Agencia Tributaria (2022). Preguntas frecuentes Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
- Aguilar, A. (2021) Bruselas sobreestimó "el potencial del impuesto": las razones por las que el Gobierno pincha un 75% sus expectativas de lo que recaudará la tasa Google en 2022. *Business Insider*. Recuperado el 10 de mayo desde <https://www.businessinsider.es/tasa-google-ha-recaudado-poco-gobierno-976833>
- Asen, E. (2020). What European OECD Countries are Doing about Digital Service Tax. Tax Foundation. Recuperado el 10 de enero de 2023 desde <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>
- Bergas, A. (2022) ¿Tiene la tasa Google los días contados? *The Conversation*. Recuperado el 14 de mayo desde <https://theconversation.com/tiene-la-tasa-google-los-dias-contados-194316>
- CEF. (2022). Es intermediaria del IDSD una interfaz que presta servicios de intermediación para la reserva de hoteles aun cuando actúe en nombre propio. Editorial el Mar. Recuperado desde <https://www.fiscal-impuestos.com/intermediarios-idsd-interfaz-comparador-hoteles.html>
- Iberley (2021a). Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Tasa Google) Recuperado el 10 de abril desde <https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales-tasa-google-64900>
- Iberley (2021b). Se aprueban las reglas de localización e información relativas al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Recuperado el 9 de diciembre de 2022 desde <https://www.iberley.es/noticias/aprueban-reglas-localizacion-informacion-relativas-tasa-google-31038>

- Iberley (2021c) Aviso de la AEAT sobre los plazos de presentación de las Tasas Tobin y Google. Recuperado el 8 de diciembre de 2022 desde <https://www.iberley.es/noticias/aviso-aeat-sobre-plazos-presentacion-tasas-tobin-google-30740>
- La Moncloa (2020). El Senado aprueba definitivamente los Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre Transacciones Financieras. Hacienda y Función Pública. Recuperado el 2 de abril de 2023 desde [https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2020/07102020\\_fiscalidad.aspx](https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2020/07102020_fiscalidad.aspx)
- OCDE (s.f.) IM Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-panish.pdf>.
- OCDE, (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>,
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*. Paris: OECD Publishing.
- Pérez, P (2019) La tasa Digital reducirá la competitividad de pymes. Recuperado el 2 de febrero de 2023 desde <https://www.larazon.es/economia/la-tasa-digital-reducira-la-competitividad-de-pymes-JI24868100/>
- PWC (2019) Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española. Informe final.
- Reuters (2018). Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover. Recuperado el 1 de febrero de 2023 desde <https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUSKCN1IW337>

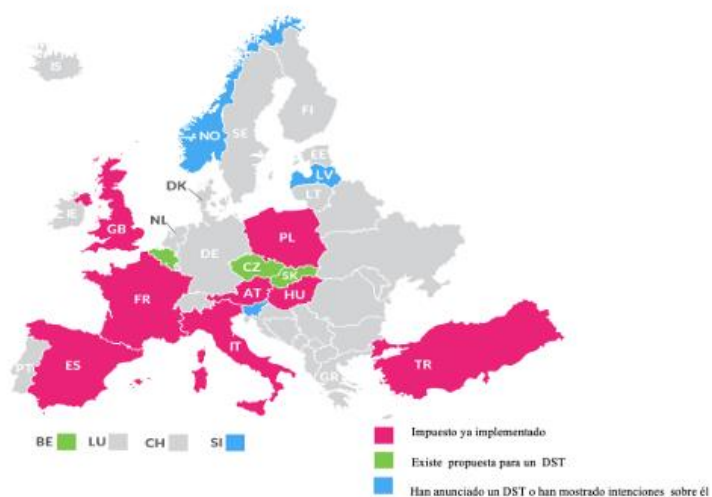
Sánchez Herrero, Á y Foyedo, C. (2020). Impuesto sobre servicios digitales: España se suma a los países con regulación doméstica. Persicopio Fiscal y Legal PWC. Recuperado el 10 de mayo de 2023 desde <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/impuesto-sobre-servicios-digitales-espana-se-suma-a-los-paises-con-regulacion-domestica/>

Uría Menéndez (2021). Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español. *Uría Menéndez, Digital Minds* Recuperado el 1 de abril desde [https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia\\_Impuesto\\_Determinados\\_Servicios\\_Digitales.pdf?id=12120&forceDownload=true](https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120&forceDownload=true)



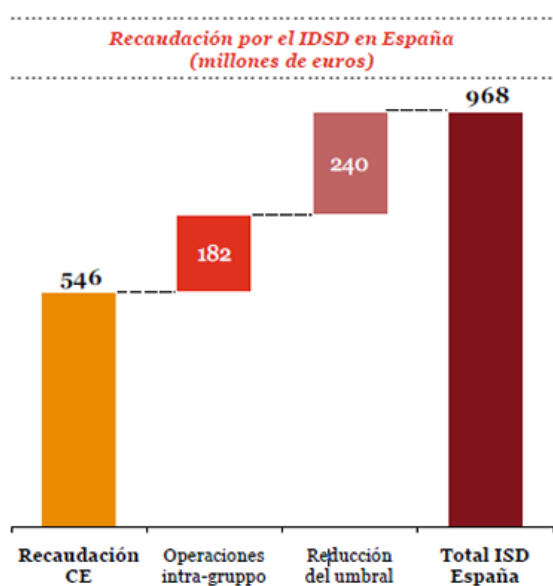
## 7 ANEXOS

### Ilustración 1. DSTs en Europa



Fuente: Asen (2020)

### Gráfico 1. Recaudación estimada de IDSD en España en 2019



Fuente: PWC (2019)

**Tabla 1. DST propuestos e implementados en países europeos de la OECD**

País	Tipo imp.	Alcance	Umbral de ingresos globales	Umbral de ingresos nacionales	Estado
Austria (AT)	5%	Publicidad en línea	€750 million (US \$840 million)	€25 million (\$28 million)	Aplicada (En vigor desde enero de 2020); se unió a la declaración del 21 de octubre de 2021 de que la derogación de la DST estaría supeditada a la aplicación del Pilar 1
Bélgica (BE)	3%	Venta de datos de usuarios	€750 million (\$840 million)	€5 million (\$5.6 million)	Propuesto (Se introdujo por primera vez un DST en enero de 2019, pero fue rechazado en marzo de 2019; se volvió a introducir una propuesta de DST ajustada en junio de 2020; sin embargo, el nuevo gobierno, que juró su cargo el 1 de octubre de 2020, ha anunciado que esperará a una solución global)
Republica Checa (CZ)	5%	Publicidad dirigida - Uso de interfaces digitales multilaterales - Suministro de datos de usuarios (se aplican umbrales adicionales)	€750 million (\$840 million)	CZK 100 million (\$4 million)	Propuesta (Se retrasan los debates debido a la pandemia de COVID-19; hay una propuesta de enmienda que reduce el tipo impositivo del 7% al 5%)
Francia (FR)	3%	- Suministro de una interfaz digital - Servicios publicitarios basados en los datos de los usuarios	€750 million (\$840 million)	€25 million (\$28 million)	Aplicada (Aplicable retroactivamente a partir del 1 de enero de 2019); se unió a la declaración del 21 de octubre de 2021 de que la derogación de la DST dependería de la aplicación del Pilar 1
Hungría (HU)	7.5%	Ingresos por publicidad	HUF 100 million (\$344,000)	N/A	Aplicada (Como medida temporal, el tipo del impuesto sobre anuncios publicitarios se ha reducido al 0%, con efecto desde el 1 de julio de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2022)
Italia (IT)	3%	- Publicidad en una interfaz digital - Interfaz digital multilateral que permite a los usuarios comprar/vender bienes y servicios - Transmisión de los datos de los usuarios generados por el uso de una interfaz digital	€750 million (\$840 million)	€5.5 million (\$6 million)	Aplicada (En vigor a partir de enero de 2020); el 21 de octubre de 2021 se unió a la declaración de que la derogación de la DST dependería de la aplicación del Pilar 1
Letonia (LV)	3%	—	—	—	Anunciado/Mostrado Intenciones (El gobierno letón encargó un estudio para determinar el aumento de los ingresos fiscales basado en el supuesto de que el país recaude un 3% de IVA)
Noruega (NO)	—	—	—	—	Anunciado/Muestra Intenciones (Noruega planeaba introducir una medida unilateral en

País	Tipo imp.	Alcance	Umbral de ingresos globales	Umbral de ingresos nacionales	Estado
					2021 si la OCDE no alcanzaba una solución de consenso en 2020; sin anuncios desde el acuerdo Marco Inclusivo)
Polonia (PL)	1.5%	Servicio de medios audiovisuales y comunicación comercial audiovisual	–	–	Implementado (Efectivo a partir de julio de 2020; hay una propuesta separada para gravar los ingresos por publicidad de los organismos de radiodifusión, las empresas tecnológicas y los editores)
Portugal (PT)	4%, 1%	Comunicación comercial audiovisual en plataformas de intercambio de vídeos (4%), suscripciones a servicios de vídeo a la carta			Aplicada (efectiva a partir de febrero de 2021)
Eslovaquia (SK)	–	–	–	–	Propuesta (El Ministerio de Finanzas abrió una consulta sobre una propuesta para introducir un impuesto sobre los ingresos de los no residentes procedentes de la prestación de servicios como la publicidad, las plataformas en línea y la venta de datos de los usuarios; sin embargo, no se han dado más pasos y ninguno de los partidos políticos ha presentado un impuesto digital como su programa prioritario).
Eslovenia (SI)	–	–	–	–	Anunciado/Muestra intenciones (El Ministerio de Finanzas anunció una propuesta gubernamental para presentar un proyecto de ley a la Asamblea Nacional introduciendo un impuesto sobre los servicios digitales antes del 1 de abril de 2020; sin embargo, no ha habido ningún desarrollo hasta el momento)
España (ES)	3%	- Servicios de publicidad en línea - Venta de publicidad en línea - Venta de datos de usuarios	€750 million (\$840 million)	€3 million (\$3 million)	Implementado (Efectivo a partir de enero de 2021); se unió a la declaración del 21 de octubre de 2021 de que la derogación del DST estaría supeditada a la implementación del Pilar 1
Turquía (TR)	7.5%	Servicios en línea, incluidos anuncios, venta de contenidos y servicios de pago en sitios web de medios sociales	€750 million (\$840 million)	TRY 20 million (\$4 million)	Aplicada (En vigor a partir de marzo de 2020; el presidente puede reducir el tipo del impuesto hasta un 1% o aumentarlo hasta un 15%); se acordó en los mismos términos de la declaración conjunta de 21 de octubre de 2021 que la derogación del impuesto estaría supeditada a la aplicación del primer pilar.
Reino Unido (GB)	2%	- Plataformas de medios sociales - Motor de búsqueda en Internet	£500 million (\$638 million)	£25 million (\$32 million)	Implementado (aplicable retroactivamente a partir del 1 de abril de 2020); declaración conjunta del 21 de octubre de 2021 de que la

<b>País</b>	<b>Tipo imp.</b>	<b>Alcance</b>	<b>Umbral de ingresos globales</b>	<b>Umbral de ingresos nacionales</b>	<b>Estado</b>
		- Mercado en línea			derogación del DST dependería de la implementación del Pilar 1.

Fuente: Asen (2020)