



FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS

GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD

Fiscalidad Digital. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Trabajo Fin de Grado presentado por Dña. Lidia Sánchez Márquez, siendo la tutora del mismo la profesora Dña. Pilar Cubiles Sánchez-Pobre.

Vº. Bº. de la Tutora:

Alumna:

Dña. Pilar Cubiles Sánchez-Pobre

Dña. Lidia Sánchez Márquez

Sevilla. Junio de 2022



**GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD
FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO
CURSO ACADÉMICO [2021-2022]**

TÍTULO:

FISCALIDAD DIGITAL. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.

AUTOR:

DÑA. LIDIA SÁNCHEZ MÁRQUEZ

TUTOR:

DÑA. PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE

DEPARTAMENTO:

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

RESUMEN:

En la era tecnológica en la que nos encontramos, la sociedad está en constante cambio y evolución. La digitalización ha cambiado la forma de trabajar y, por ende, nuevos modelos de negocio han surgido recibiendo el nombre de “empresas digitales”.

Con ello, conceptos como el de “establecimiento permanente” se han quedado obsoletos, al igual que lo ha hecho la normativa fiscal originando que ciertas entidades jurídicas, en especial las grandes compañías, a través de ingeniería fiscal, consigan tributar menos.

Organismos públicos, entre los que están la UE y la OCDE, están trabajando por conseguir una respuesta legislativa a esta problemática. Una de las propuestas consiste en la actualización del concepto establecimiento permanente introduciendo el término “presencia digital significativa”. Por otra parte, propusieron incorporar un nuevo impuesto ajeno al de sociedades, dando la opción a los países miembro de implantarlo

de forma unilateral. No obstante, para conseguir una actuación realmente efectiva hará falta la cooperación internacional y tomar decisiones mancomunadas.

PALABRAS CLAVE:

Economía digital; Fiscalidad Internacional; Presencia Digital Significativa; Establecimiento Permanente; Impuesto sobre Servicios Digitales.

ABSTRACT:

In the technological era in which we find ourselves, the society is constantly changing and evolving. Digitalisation has changed the way we work and, as a result, new business models have emerged receiving the name of "digital companies".

As a result, concepts such as "permanent establishment" have become obsolete, as has tax legislation, which has led certain legal entities, especially large companies, to pay less tax through tax engineering.

Public institutions, including the EU and the OECD, are working to find a legislative response to this problem. One of the proposals consists of updating the concept of permanent establishment by introducing the term "significant digital presence". On the other hand, they proposed incorporating a new tax that is separate from corporate taxation, giving member countries the possibility of implementing it unilaterally. However, truly effective action will require international cooperation and joint decisions.

KEYWORDS:

Digital Economy; International Tax; Significant Digital Presence; Permanent Establishment; Digital Services Tax.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	7
2. HISTORIA Y EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD DIGITAL	9
2.1. ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA	9
2.2. FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA	12
3. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	17
3.1. ORIGEN	17
3.2. NATURALEZA	17
3.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN	17
3.4. ELEMENTOS TÉCNICOS	17
3.4.1. Hecho imponible	17
3.4.2. Supuestos de no sujeción	18
3.4.3. Contribuyentes.....	19
3.4.4. Base imponible.....	19
3.4.5. Tipo impositivo	21
3.4.6. Cuota íntegra.....	21
3.5. GESTIÓN DEL IMPUESTO	21
3.6. INFRACCIONES Y SANCIONES	22
3.7. MODELO 490. AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	23
4. IMPUESTO EN EL DERECHO DE OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA	25
5. CASOS PRÁCTICOS	29
5.1. Servicio de Publicidad en Línea	29
5.2. Servicio de Intermediación en Línea	29
5.3. Servicios de Transmisión de Datos	30
5.4. Obligaciones formales	31
6. CONCLUSIONES	33
7. BIBLIOGRAFÍA	35
8. ANEXO	41
8.1. MODELO 490	41

ABREVIATURAS

AELC: Asociación Europea de Libre Comercio

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios)

BICCIS: Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades

BOCG: Boletín Oficial del Congreso de los Diputados

BOE: Boletín Oficial del Estado

CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base

CE: Constitución Española

DGT: Dirección General de Tributos

DST: Digital Services Tax

ECIPE: European Centre For International Political Economy, en español, Centro Europeo para la Economía Política Internacional

EP: Establecimiento Permanente

FMI: Fondo Monetario Internacional

GPS: Global Positioning System, en español Sistema de Posicionamiento Global

GSM: Global System for Mobile Communication, en español Sistema Global de Comunicaciones Móviles

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LAU: Ley de Arrendamientos Urbanos

LGT: Ley General Tributaria

PIB: Producto Interior Bruto

ONU: Organización de las Naciones Unidas

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

RC: Reglamento del Congreso

RGDP: Reglamento General de Protección de Datos

TFI: Transparencia Fiscal Internacional

UE: Unión Europea

VCR: Ventaja Comparativa Revelada

1. INTRODUCCIÓN

La digitalización afecta a toda la economía mundial. Como consecuencia, el uso de la nueva tecnología digital no sólo ha transformado los modelos de negocio tradicionales, sino que también ha permitido la aparición de nuevos modelos de negocio basados en la tecnología digital planteando desafíos a la forma en que las economías han sido tradicionalmente gravadas. (Sarralde, 2018)

Tengamos presente la frase que dijo Tom Goodwin: “Uber, la mayor empresa de taxis del mundo, no posee vehículos. Facebook, el propietario de medios de comunicación más popular del mundo, no crea contenidos. Alibaba, el minorista más valioso, no tiene inventario. Y Airbnb, el mayor proveedor de alojamiento del mundo, no posee ningún inmueble. Algo interesante está sucediendo.” (Goodwin, 2018)

A partir de esta frase se puede observar una diferencia con respecto a las empresas de la economía tradicional. Aquellas que forman parte de la economía digital son capaces de llevar a cabo actividades comerciales en un territorio sin tener una presencia física, además de aumentar el consumo de bienes intangibles y explotar económicamente datos.

La elección de este tema se debe a que, en un mundo tan globalizado, a pesar de que priman las empresas digitales, muchas personas desconocen cómo funcionan estos negocios fiscalmente, ¿qué impuestos pagan?, ¿en qué país tienen que tributar?, ¿sobre qué base imponible aplicamos el tipo impositivo?, ¿se pueden encontrar paraísos fiscales donde obtener ventajas?

Las normas fiscales internacionales existentes exigen cierto nivel de presencia física (una oficina, una fábrica, un taller, etc.) en un país extranjero antes de poder obtener ingresos estables o significativos. En el momento que se tiene esa presencia física se le exige que pague impuestos en el país extranjero. Puesto que en la era digital hay empresas que pueden ganar dinero sin dicha presencia, los gobiernos se encuentran con problemas para gravar tales actividades. (Allevato & De Vito, 2021)

De hecho, el único impuesto que se les está aplicando a dichas empresas en relación con el beneficio económico que obtienen es el de sociedades. De ahí que algunos países estén participando en una carrera para fijar tasas muy bajas en este impuesto para alentar a las multinacionales a establecer su sede central allí. En particular, Irlanda, donde residen las grandes tecnológicas mundiales como Facebook, Google, Apple o Microsoft, entre otras. (elEconomista, 2021)

No resulta tan sencillo calcular el beneficio generado por una sociedad en el país en que tributa. En el marco regulatorio tradicional, a los grupos multinacionales para poder asignarle a los distintos países el beneficio, se les aplicaba por analogía las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencias (Puigarnau, 2018). De cualquier modo, el nuevo modelo de negocio dista del modelo tradicional en cómo se crea valor.

En líneas generales, la digitalización ha contribuido a una nueva economía mundial sin fronteras, lo que, a su vez, ha puesto en evidencia cómo el aumento del comercio mundial afecta a la capacidad de los gobiernos de los países de gravar las actividades económicas para financiar las prioridades públicas. El aumento del comercio digital internacional ha puesto en jaque las normas fiscales establecidas, y es necesario actualizarlas.

Hasta que organismos internacionales, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o la Unión Europea (UE), no implementen una

normativa común, los países pueden adoptar su propia regulación; es el caso de España, que, mediante la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE núm. 274, 16/01/2020) creó, el “Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” (IDSD), conocido coloquialmente como “Tasa Google”.

El objetivo principal de este Trabajo Fin de Grado es analizar las diferentes medidas adoptadas por los organismos públicos para gravar las nuevas actividades económicas digitales. Este análisis se hará tanto desde un ámbito internacional como nacional, centrándose en este último.

Se puede observar que hay muchos desafíos a los que se enfrenta el mundo debido a la revolución digital, pero ¿serán las nuevas propuestas regulatorias, especialmente el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, capaces de resolver los retos jurídicos que plantea la economía digital?

El material con el que se ha trabajado ha consistido en una recopilación en bases de datos electrónicas de legislación, artículos, informes, libros y servicios de prensa y noticias que tratan el tema de interés. Para seleccionarlos, se ha leído los resúmenes de cada uno de ellos para conocer si resultaba ser idóneo, interesante y de utilidad. Si era así, se seleccionaba para ser leído, comprendido y estudiado con posterioridad, y así formar parte de esta revisión bibliográfica.

La información ha sido obtenida utilizando mayormente la jurisprudencia relevante, y bases de datos científicas.

Como se ha dicho anteriormente, el trabajo tendrá dos enfoques. Comenzará planteando el origen y la evolución de la fiscalidad digital, viéndolo desde un punto de vista internacional, tanto dentro de la Unión Europea como fuera de ella. Posteriormente, se centrará en el plano nacional, concretamente en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD). De igual modo, se realizará un análisis comparativo entre países de la Unión Europea sobre la manera en la que se ha implantado este impuesto. Todo ello derivará en un caso práctico para ver las diferencias en cuanto a los diferentes tipos de base imponible del impuesto español. Finalizará con unas conclusiones donde se expondrán las respuestas a las preguntas antes mencionadas.

2. HISTORIA Y EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD DIGITAL

Desde el año 1920, las compañías han estado sometidas al principio del “origen de la riqueza”. (Sarralde, 2018) Este principio lo desarrollaron un grupo de economistas en la Sociedad de Naciones, también conocida como *League of Nations*. Surgió como resultado de un estudio sobre la doble imposición desde una perspectiva teórica y científica. (OCDE, 2015) Finalmente, dedujeron que el factor más importante para tributar era el “origen de la riqueza”, es decir, que a una empresa se le asignaba dónde y el importe a tributar en función de su presencia física y no se tenía en cuenta el valor creado en ese territorio por la participación del usuario. (Puigarnau, 2018)

El planteamiento de crear un impuesto específico para las actividades digitales surge de la transformación que han sufrido los modelos de negocio gracias a los avances tecnológicos y a la globalización económica, donde la presencia física, ya sea de personas o de propiedad, ha perdido importancia en la creación de valor y, los bienes intangibles la han ganado a través del uso de datos y contribuciones de clientes y usuarios (Sarralde, 2018).

2.1. ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

Si bien es necesario tener un marco regulatorio enfocado a esta nueva actividad, antes, Europa necesita digitalizarse. La digitalización tiene que ser vista como una gran oportunidad de innovación, crecimiento y creación de empleo, así como un impulso hacia la competitividad en el mundo y hacia el pluralismo cultural y creativo.

Esa fue la primera cuestión que plantearon en la Cumbre Digital celebrada en Tallin en septiembre de 2017 el Consejo Europeo.

Para conseguir ese objetivo se necesitan varios requisitos. En primer lugar, que las Administraciones Públicas sirvan como ejemplo y hagan una conversión plena a la era digital; que se implemente un marco reglamentario con perspectiva de futuro en donde se tenga en cuenta la transparencia de los flujos de datos y los usos de las plataformas y que, todo ello esté respaldado por ciberseguridad. Por otro lado, se necesita que haya un sistema tributario que se adecúe a esta era y que actúe de forma justa y eficaz. (Consejo Europeo, 2017)

Unos meses más tarde, en diciembre de 2017, el Consejo Europeo hace hincapié en la necesidad de llegar a actuar de manera coordinada a nivel internacional, pidiendo así cooperar con la OCDE y con otros socios internacionales. (Europeo, 2017)

Así mismo, la Comisión Europea, en marzo de 2018, redacta dos propuestas legislativas. Por una parte, una de ellas pretende reformar la normativa fiscal de las empresas con la intención de que estas tributen en el lugar donde tengan mayor interacción con usuarios vía canales digitales. Esto garantizaría que las empresas digitales contribuyan a las finanzas públicas al mismo nivel que las empresas tradicionales. Se podría decir que esta opción es la que la Comisión Europea prefiere a largo plazo. Al contrario, la otra opta por un nuevo impuesto, un impuesto provisional que recoja la mayoría de las actividades digitales.

La reforma de la normativa fiscal establece, por un lado, normas para la implementación de un nexo imponible para empresas digitales que operan internacionalmente y con presencia digital significativa (es decir, que no tienen presencia comercial física); y, por otro lado, para poder asignar beneficios a una actividad empresarial digital, establece unos principios, los cuales deben mostrar mejor la generación de valor de estos modelos de negocio (Puigarnau, 2018).

Según la Comisión Europea, se considerará que una plataforma digital tiene una “presencia digital” imponible o un establecimiento permanente virtual en un Estado Miembro si cumple uno de los siguientes criterios:

- Supera un umbral de 7 millones de euros de ingresos anuales en un Estado Miembro.
- Tiene más de 100.000 usuarios en un Estado Miembro en un año fiscal.
- Se crean más de 3.000 contratos comerciales de servicios digitales entre la empresa y los usuarios comerciales en un ejercicio fiscal.

La medida podría integrarse finalmente en el ámbito de la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS), conocido en inglés como “Consolidated Corporate Tax Base” (CCCTB). (European Commission, 2018)

El impuesto provisional, llamado “Impuesto sobre los Servicios Digitales”, está planteado con el objetivo de crear una medida completamente nueva y fácil de implementar para imponerla a aquellos ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. A diferencia de la reforma común de la UE de las normas fiscales subyacentes, este impuesto indirecto se aplicaría a aquellos ingresos que escapan por completo al marco fiscal actual. No se formula como una medida definitiva, sino meramente transitoria hasta que se encuentre una solución global, además de llevar incorporados mecanismos para paliar la posibilidad de doble imposición. (AYET, 2018)

El impuesto se aplicará a los ingresos creados a partir de actividades en las que los usuarios desempeñan un papel importante en la creación de valor y que son las más difíciles de captar con las normas fiscales actuales, tales como los ingresos siguientes:

- Los creados por la venta de espacios publicitarios en línea.
- Los creados a partir de actividades de intermediación digital que permiten a los usuarios interactuar con otros usuarios y que pueden facilitar la venta de bienes y servicios entre otros.
- Los creados por la venta de datos generados a partir de la información proporcionada por los usuarios.

Los ingresos fiscales serían recaudados por los Estados Miembros en los que están ubicados los usuarios, y sólo se aplicarán a las empresas con ingresos anuales totales en todo el mundo de 750 millones de euros y con ingresos en la UE de 50 millones de euros.

Esto contribuirá a garantizar que las empresas más pequeñas de nueva creación y las que están en fase de expansión no tengan que pagar el impuesto. Se calcula que los Estados Miembros podrían obtener unos ingresos de 5.000 millones de euros al año si el impuesto se aplica a un tipo del 3% (European Commission, 2018).

En noviembre de 2018, el Consejo Europeo mantuvo un debate en relación con la propuesta anterior de la creación de un nuevo impuesto. En ella se preservó su carácter transitorio hasta que en el ámbito de la OCDE se llegase a un acuerdo global; a este elemento le dieron el nombre de “cláusula de extinción”. (Consejo de la Unión Europea, 2018)

Otras cuestiones a las que tienen que hacerle frente los dirigentes de la UE es a la lucha para evitar la evasión y la elusión fiscal. En Europa, hay varios países que cuentan con ventajas fiscales. Cabe mencionar Irlanda que, a pesar de que no está tipificado como paraíso fiscal, mantiene una política de baja fiscalidad, dando como resultado que los principales centros tecnológicos, como son Facebook, Google, Apple, Microsoft, Twitter o TikTok, tengan su sede central allí ya que tiene implantado un Impuesto sobre Sociedades de un 12,5%. (elEconomista, 2021)

También se pueden destacar a Hungría o Estonia, con un tipo nominal de Sociedades del 9% y 20% respectivamente. (Fariza, 2021) Este último puede parecer que ofrece pocas ventajas fiscales a las empresas, pero lo cierto es que por dicho impuesto solo se gravan los dividendos y no el resultado del ejercicio. (ICEX España Exportación e Inversiones, s.f.)

Para poder determinar si esos tipos nominales son altos o bajos hay que compararlos con el resto de los países europeos. Según la OCDE, la lista está encabezada por Portugal (31,5%), Alemania (29,9%), Francia (28,4%), Italia (27,81%) y España junto con Austria, Bélgica y Países Bajos (25%). Y los últimos puestos se lo llevan, efectivamente, Irlanda y Hungría. (Belinchón, 2021)

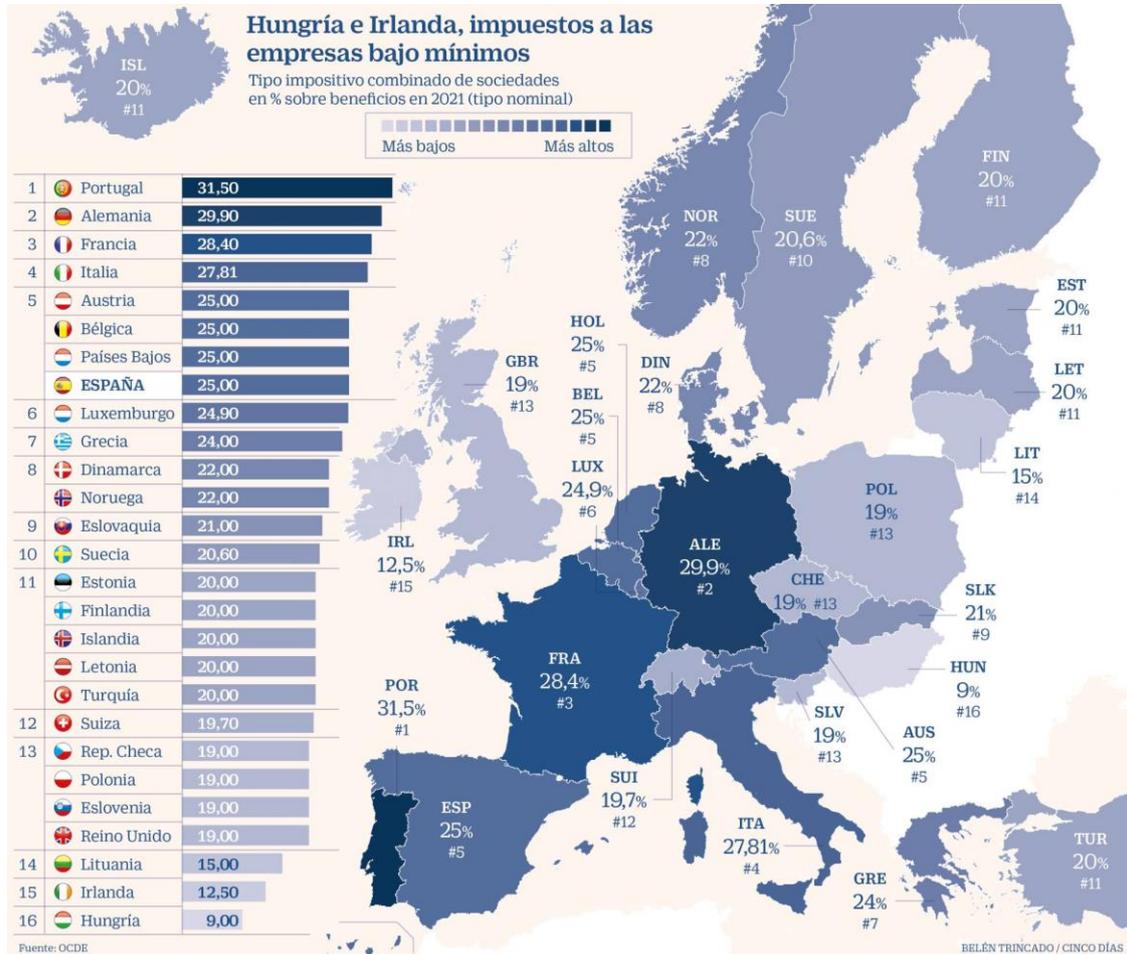


Imagen 2.1. Tipo impositivo combinado de sociedades en % sobre beneficios en 2021 (tipo nominal).

Fuente: OCDE

Por ese motivo, a finales de octubre de 2021, los líderes del G-20 acordaron, tras cuatro años de negociación, aplicar un impuesto de Sociedades como mínimo del 15% a nivel global. Hungría y Estonia no aceptaron ese acuerdo, aunque esta última puso como condición que Estados Unidos aprobase la reforma al mismo tiempo que la Unión Europea para poder aceptar ese tipo nominal. Irlanda, por otro lado, sí que aceptó el acuerdo. Este aún no ha entrado en vigor y se espera que se haga antes de 2023. (Cruz, 2022)

2.2. FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el ámbito fuera de la Unión Europea cabe destacar la labor que hacen organismos como las Naciones Unidas (ONU).

En 2019 publicó un informe sobre la economía digital en la Conferencia sobre Comercio y Desarrollo. En él recogían que esta evolución tecnológica estaba derivando en una brecha más grande entre la sociedad, puesto que, aunque esto genere una riqueza enorme en un plazo de tiempo corto, también se concentra en un número muy reducido de empresas y países que lo disfrutan.

Por ese motivo, la ONU busca aprovechar todo este potencial para beneficio de todos los países independientemente de su nivel de desarrollo. (Naciones Unidas, 2019)

Además, en términos fiscales, se manifestó que el concepto de “establecimiento permanente” debía renovarse ya que no es necesario la presencia física para desarrollar una actividad económica. La ONU aboga por el uso del establecimiento permanente virtual, que correspondería a una presencia económica significativa basada en el número de usuarios, ingresos generados a través de actividades digitales en el país en cuestión o en su número de contratos online. (Naciones Unidas, 2019)

Igualmente, a pesar de que la Unión Europea no comenzó a cuestionarse hasta 2017 el reto que suponía la digitalización y cómo esto afectaría a la fiscalidad, sí lo hizo unos años antes la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), pues, ya por el año 2013, se reunieron los líderes de dicha organización junto con los del G20 dando cuenta del problema a nivel internacional, siendo realmente en el marco de esta organización donde se está avanzando.

En primer lugar, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en inglés, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) es una organización internacional cuyo fin es el de reunir a los gobiernos de los países comprometidos con la democracia y la economía de mercado de todo el mundo para apoyar el crecimiento económico sostenible, impulsar el empleo, elevar el nivel de vida, mantener la estabilidad financiera, ayudar al desarrollo económico de otros países y contribuir al crecimiento del comercio mundial. (OECD, 2022)

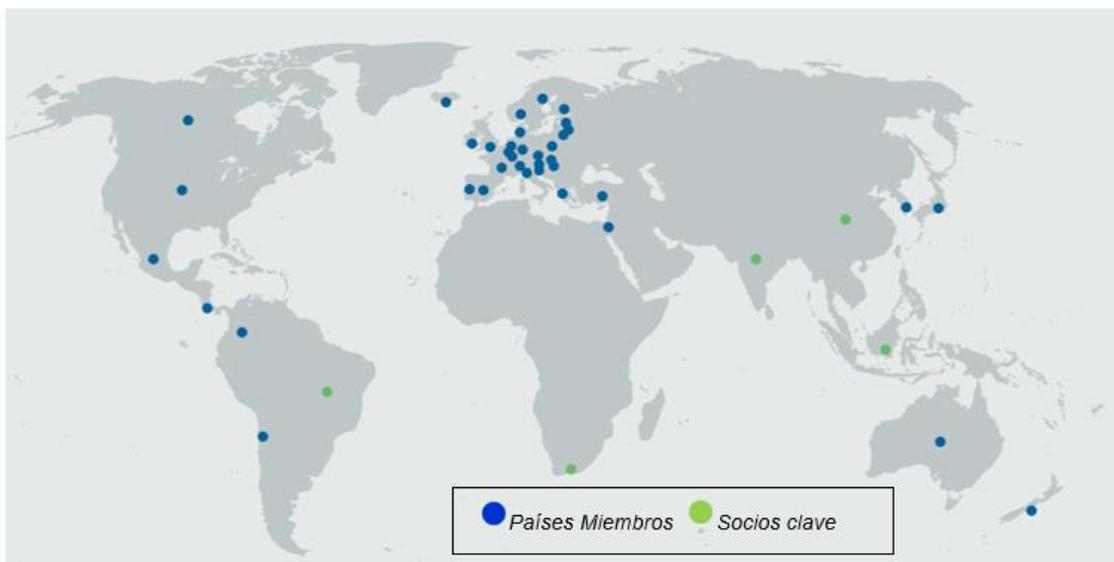


Imagen 2.2. Países miembros y socios clave de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Fuente: OCDE

En segundo lugar, el Grupo de los Veinte, conocido como G-20, es un grupo que reúne a los países más poderosos del mundo. Estos representan el 80% de la economía mundial. Sus principios datan de 1999 con el fin de mitigar la crisis financiera de finales de los años 90, así como que dichos países obtengan representación en los organismos financieros internacionales.

Lo conforman, además de la Unión Europea, 19 países. Esos países miembros son: Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Francia, Alemania, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Rusia, Arabia Saudita, Sudáfrica, Corea del Sur, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos. (Comisión Europea, 2022)

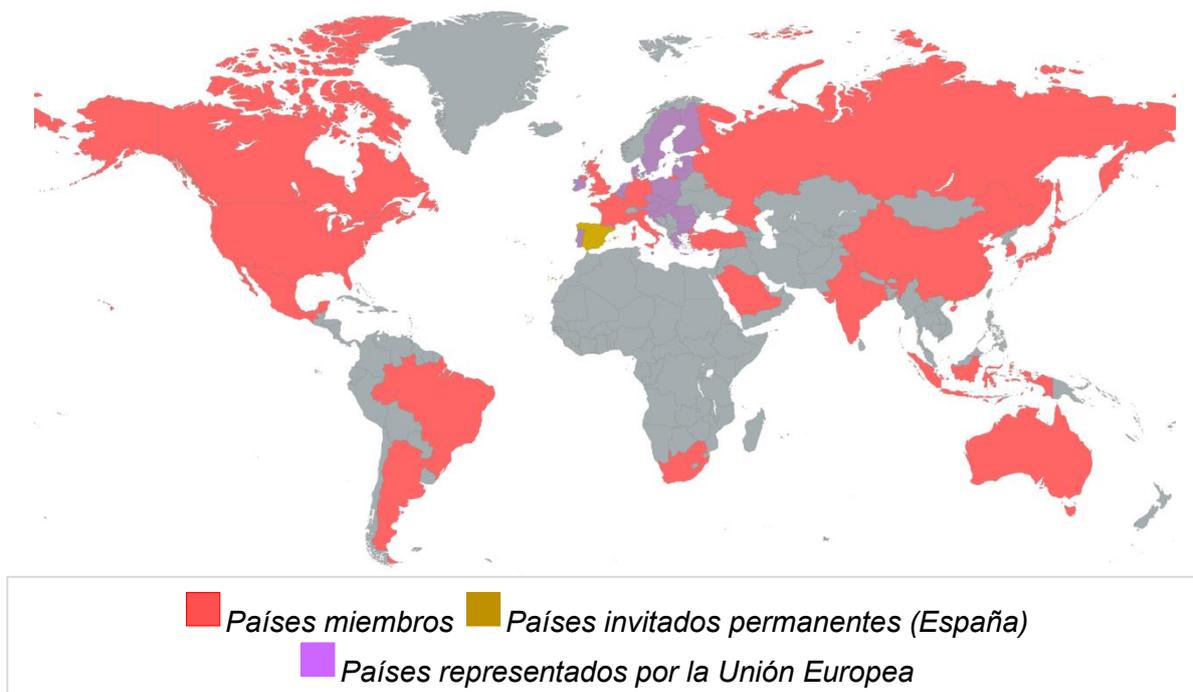


Imagen 3.3. Componentes del G-20.

Fuente: Wikipedia

Cabe mencionar que cada vez son más los países y jurisdicciones que se unen al Marco Inclusivo de la OCDE/G20. De hecho, en 2021, ya son 140 países y jurisdicciones los registrados. (OCDE, Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, 2021)

Era tal la necesidad de regular los sistemas tributarios para garantizar la eficacia de las políticas fiscales y para impedir que algunos países adoptaran medidas unilaterales que, en cuestión de solo dos años, pudieran desarrollar y consensuar un proyecto llamado “lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (BEPS por sus siglas en inglés, Base Erosion and Profit Shifting).

Fue abordado por los ministros de Finanzas del G20 en una reunión el 8 de octubre de 2015. No obstante, no han sido los únicos implicados en el trabajo ya que, fuese de forma directa o indirecta, también han participado alrededor de 60 países, empresas privadas y organizaciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial o Naciones Unidas (ONU).

El informe recogía una serie de medidas para una modificación exhaustiva, uniforme y mancomunada de la normativa tributaria internacional.

El objetivo de este proyecto no es otro que el que se ha estado hablando anteriormente; restringir los “vacíos normativos” reinantes a nivel internacional que permiten beneficios

a las empresas multinacionales y a aquellas que tienen una actividad económica digital, ajustar la fiscalidad con la actividad económica y la creación de valor e impedir que dichas empresas recurran a países de baja o nula tributación para evitar impuestos sobre sus beneficios. (OCDE, 2015)

Mediante este informe se ha revelado que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), hablando en términos globales, se podría estar incurriendo en unas pérdidas de entre el 4% y el 10%, lo que se traduciría en entre 100 a 240 mil millones de dólares anuales.

Gracias a este proyecto, el concepto de “establecimiento permanente (EP)” ha evolucionado hasta convertirse en una definición obsoleta, siendo reemplazado por el concepto de “establecimiento permanente virtual” ya que, a partir de ahora, no será necesaria presencia física para que tenga que tributar en un determinado país.¹ (OCDE, 2015)

El Proyecto, que es tratado como un Plan de Acción, se compone de quince acciones para luchar contra la evasión fiscal, salvaguardar la transparencia y enfrentarse a los retos de la economía digital. Estas, por orden correlativo, son: *“abordar los retos de la economía digital para la imposición; neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; reforzar la normativa sobre CFC; limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia; impedir la utilización abusiva de convenios fiscales; impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimientos permanente (EP); asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor; evaluación y seguimiento de BEPS; exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversia y; desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales”*. (OCDE, 2015)

En lo que respecta al estudio de la fiscalidad digital, las acciones que tienen un impacto en ella son la acción número 1: hacer frente a los desafíos fiscales presentados por la economía digital, y la 13: llevar a cabo un nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia.

Por un lado, en la acción 1 del proyecto se habla sobre los retos de la economía digital para la imposición. Uno de los mayores problemas es que no se puede definir con exactitud qué es la economía digital, puesto que en la actualidad se suele confundir con la propia economía. La principal medida va a ser crear normas para favorecer la recaudación del Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) en el país donde se encuentre el consumidor en la situación de que haya una transacción transfronteriza de empresa a consumidor. El fin de esto es salvaguardar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros, además de contribuir a una recaudación eficiente del IVA devengado en dichas transacciones. (OCDE, 2015)

Por otro lado, la acción 13 está dedicada a reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. Mediante esta acción, las grandes empresas multinacionales estarían obligadas a presentar el informe país por país, en el que se declararían los ingresos y beneficios antes del Impuesto sobre Sociedades de forma anual y por cada jurisdicción fiscal en que operen. (OCDE, 2016)

¹ Los requisitos indispensables mínimos por los cuales se consideraría que una empresa posee “establecimiento permanente virtual” en un territorio han sido dispuestos en el punto 2.1. de este trabajo.

El 23 de febrero de 2020 se celebró una cumbre del G20 donde acudieron los ministros de economía y finanzas de los países miembros. Estuvieron debatiendo diversos asuntos en torno a la fiscalidad digital y planteando diversos marcos en los que establecer un consenso entre EE. UU. y la Unión Europea. Finalmente, se decidió que el mejor marco sería la OCDE, proponiéndose el objetivo de establecer una solución definitiva en materia fiscal a final de ese mismo año.

El Plan de trabajo consistirá básicamente en intentar solucionar aquellas cuestiones que no se pudieron resolver en el proyecto BEPS de la OCDE y el G20. Para ello, se diseñarán normas tributarias para cerciorar que las grandes multinacionales estén sometidas a un nivel de tributación mínima. (OCDE, Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20, 2020)

Por otro lado, el que se demore tanto alcanzar un acuerdo global puede derivar en una propagación de impuestos unilaterales sobre los servicios digitales y en un incremento de las discrepancias fiscales y comerciales, además de frenar el PIB mundial, debilitando la seguridad y la inversión. (El Mundo, 2020)

No fue hasta octubre de 2021 cuando se llegó a un acuerdo mundial, aprobando una exhaustiva reforma del sistema tributario internacional en la que se garantiza que las empresas multinacionales estarán sujetas a un tipo de gravamen mínimo de Sociedades del 15%.

Este convenio lo han aceptado 136 países (de los 140 miembros en el Plan de Acción) y jurisdicciones, dando eso como resultado que algo más del 90% del PIB mundial esté sometido a esta reforma.

Se estima que el acuerdo propiciará una recaudación tributaria adicional de unos 150.000 millones de dólares estadounidenses.

Además, se espera firmar una convención multilateral en 2022 para que la aplicación pueda hacerse efectiva en el año siguiente, 2023. (OECD, 2021)

3. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

3.1. ORIGEN

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales surge en España como medida unilateral para poder regular la actividad digital hasta que se llegue a un acuerdo global en el seno de la OCDE. Así mismo, dicho impuesto se fundamenta en el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS).

Se crea mediante la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE núm. 274, 16/01/2020) . Esta ley tiene como principal objetivo aplicar un gravamen a aquellas empresas donde los usuarios contribuyen notablemente a la creación de valor de estas a través de servicios digitales, especialmente en empresas multinacionales con altos ingresos en la economía digital.

3.2. NATURALEZA

En apariencia, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de naturaleza indirecta y así lo confirma el art. 1 de la Ley que lo crea. No obstante, son varios los expertos, como Jesús Rodríguez o Javier Martín, (Rodríguez & Martín, 2018) consideran que no lo es, ya que este impuesto se hizo con la intención de contrarrestar la carencia del Impuesto de Sociedades y este tiene naturaleza directa. Así mismo, el IDSD señala a los contribuyentes como los que suministran los servicios digitales en lugar de ser los consumidores de dichos servicios, es decir, el fin que pretende conseguir es el de gravar el beneficio y no el consumo. Por otro lado, crea problemas de doble tributación a aquellas compañías que prestan estos servicios a través de su sede española, ya que se les acumula el IDSD sobre los impuestos directos que pagan. Por ende, se podría plantear el por qué no se reconoce este impuesto como directo. La respuesta no sería otra que porque de esta forma se estaría reconociendo que el impuesto está fallando al verse afectado por los convenios de doble imposición ratificados en España.

3.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Es el artículo 2 de la Ley 4/2020 el que establece que se aplicará a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3.4. ELEMENTOS TÉCNICOS

3.4.1. Hecho imponible

Según el artículo 5 de la Ley 4/2020, están sometidas al impuesto *“las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto”*.

Para saber lo que se entiende por “servicio digital” se debe consultar en el artículo 4 de esta misma Ley. En él hace referencia a tres tipos diferentes de servicios:

- los de publicidad en línea: consistente en la incorporación en una interfaz digital de publicidad orientada a los usuarios de dicha interfaz, ya sea propia o de terceros.
La DGT (Dirección General de Tributos) publicó una resolución aclarando ciertos aspectos de este hecho imponible “*La Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*” (BOE núm. 154, 29/06/2021).
En ella se detalla que cualquier publicidad digital que use al menos un dato de un usuario, será considerada como *publicidad digital dirigida*.
- los de intermediación en línea: ideado para permitir a los usuarios interactuar entre ellos o localizar otros usuarios (como por ejemplo son las redes sociales Instagram o Facebook), y/o facilitar el abastecimiento de bienes o prestación de servicios entre ellos a través de una interfaz digital multifacética (como por ejemplo Amazon, Vinted o Cabify). En este caso, la resolución de la DGT aclara que el intermediario será quien reciba una comisión por poner en contacto, mediante una interfaz digital multifacética, a los usuarios participantes en la operación subyacente.
- los de transmisión de datos (son aquellos datos originados por el uso de los usuarios en las interfaces digitales).

La polémica en cuanto a la elección del hecho imponible recae, precisamente, en que solo hay tres tipos de servicios digitales. Esto deja a otros servicios fuera de esta clasificación y, por tanto, no sometidos a tributación.

3.4.2. Supuestos de no sujeción

El artículo 6 de la Ley 4/2020 es el encargado de identificar los supuestos de no sujeción.

Por un lado, están “*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*” (comercio minorista) y, “*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*” (transacciones entre particulares). Ambos supuestos están al margen de tributar debido a dos motivos; que la creación del valor por parte del usuario recae en la compra y que la interfaz es utilizada meramente como medio de comunicación. (Ferrer, 2019)

Por otro lado, no están sujetas “*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*”. La razón fundamental es porque la interacción originada entre usuarios no es principal sino accesoria. Si se tiene presente los servicios digitales que están sometidos al IDSD, se puede pensar que este supuesto forma parte de los servicios de intermediación en línea, pero lo cierto es que se queda fuera, ya que estos persiguen obtener contenidos digitales por parte de los usuarios y no aquellos que son elaborados por la entidad propietaria de la interfaz. (Ferrer, 2019)

Además, están “*las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas*” y “*las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas*”. La causa no es otra que el hecho donde reside la creación de valor. Esta no reside en el usuario, sino en la destreza de las entidades financieras reguladas de conectar compradores y vendedores de productos financieros. (Ferrer, 2019)

Por último, están *“las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien”*.

Por todo lo expresado en párrafos anteriores, se puede observar que no es tan sencillo identificar cuáles son los supuestos de no sujeción, ya que no se puede determinar si la participación del usuario es imprescindible o no.

3.4.3. Contribuyentes

El artículo 8 de la Ley es quien fija los contribuyentes del IDSD. Este artículo está compuesto por tres apartados.

En el primero se hace referencia a quiénes son los contribuyentes. Estos pueden ser tanto personas jurídicas como entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, 01/07/2004) (el BOE ponlo a pie de página), siempre y cuando el primer día del período de liquidación cumplan dos umbrales:

- a. Que en el año natural anterior superasen su cifra de negocios un importe neto de 750 millones de euros netos.
- b. Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSD correspondientes al año natural anterior supere los 3 millones de euros.

El segundo apartado aclara el tipo de cambio de moneda en el supuesto de que los importes no se hayan fijado en euros. Para hacer el cambio habría que mirar en el último Diario Oficial de la Unión Europea disponible en el año natural que se esté tratando el tipo de cambio.

En el último apartado, el artículo especifica el tratamiento en los casos en que una empresa forme parte de un grupo. La manera de identificar si la empresa es contribuyente o no es aplicando los umbrales al grupo en su conjunto. Si este finalmente cumple los requisitos, todas las entidades de este pasarán a ser contribuyentes en la medida en que realicen el hecho imponible.

Con respecto a los sujetos pasivos, aparentemente vuelve a surgir una debilidad en el IDSD. Los parámetros establecidos reducen significativamente el número de obligados a tributar. Fijándose tan altos se está limitando exclusivamente a las grandes empresas que tengan una huella digital significativa en España y, por tanto, excluyendo a las pequeñas y medianas empresas, así como a las emergentes. (Rodríguez & Martín, 2018)

Sin embargo, con esta medida lo que se pretende alcanzar es la justicia y equidad. Si el umbral de facturación anual se hubiese establecido más bajo, las pequeñas y medianas empresas formarían parte de los contribuyentes de dicho impuesto, traduciéndose eso en unos elevados costes para dichas entidades y que, posiblemente, no estén capacitadas para afrontar.

3.4.4. Base imponible

El artículo 10 de la Ley 4/2020 establece que es el resultado de la suma de los ingresos obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales

que se lleven a cabo dentro del territorio de aplicación del IDSD una vez excluidos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y otros impuestos equivalentes. Así mismo, cuando se hable de la base imponible en actividades digitales entre entidades de un mismo grupo, esta será su valor normal de mercado.

Deberá hacerse distinción según el tipo de servicio digital que se esté llevando a cabo para realizar el cálculo de la base imponible.

Por un lado, cuando se hable de 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”*.

Por otro lado, en los casos de servicios de intermediación en línea se distinguen aquellos servicios en los que haya facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre usuarios y, por otra parte, al resto de los servicios de intermediación. Al primer tipo, *“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”*. Al segundo *“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 de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto”* siendo así irrelevante el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta empleada.

De igual manera, en los casos de 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”*. En este caso, lo que resulta irrelevante es el momento temporal en que se hayan recopilado los datos transmitidos.

Puede ocurrir que el contribuyente, en el momento de liquidar el impuesto, desconozca el importe de la base imponible. Si esto tiene lugar, lo único que tendrá que hacer el contribuyente es fijarlo provisionalmente *“aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación”*. Esta regulación tendrá como plazo máximo 4 años posteriores a la fecha de devengo del impuesto.

Dicha regularización tendrá lugar en la próxima autoliquidación trimestral del IDSD, en donde no se podrán realizar dos autoliquidaciones diferentes, sino una relativa al período trimestral actual en la que se incorpore un desglose en el modelo 490, haciendo división del trimestre al que corresponde el importe regularizado.

Un problema que presenta el impuesto en relación con la base imponible es que, en vez de gravar los beneficios generados, se gravan los ingresos obtenidos durante el ejercicio económico sujeto a liquidación. (Allevato & De Vito, 2021) Esto resulta objeto de debate ya que, en este caso, se da por sentado que facturar mucho siempre tiene connotación positiva. Esto no siempre es cierto, debido a que se puede dar el caso de que una compañía facture una cuantía significativa y no tenga suficiente capacidad de pago.

Además, se puede dar el supuesto de que la base imponible no esté expresada en euros, sino en otra moneda diferente como pueden ser libras esterlinas o dólares estadounidenses. En este caso, habría que aplicar la conversión de tipo de cambio

basándose en la información publicada en el último Diario Oficial de la Unión Europea del período de liquidación trimestral que se esté tratando. (Agencia Tributaria, 2021)

3.4.5. Tipo impositivo

En el artículo 11 de la Ley se fija un tipo de gravamen del 3 por ciento de los ingresos que se autoliquidará trimestralmente.

Es interesante comparar el tipo español con el establecido en otros países miembros de la Unión Europea que lo han implantado. Estos son Francia e Italia (3% ambos), Austria y República Checa (ambos con un 5%), Hungría (siendo el mayor con un 7,5% de tipo impositivo) y, por último, Polonia (con un 1,5%). (Allevato & De Vito, 2021)

3.4.6. Cuota íntegra

Es el artículo 12 de la Ley 4/2020 el que define la cuota íntegra, limitándose a establecer que se obtiene de aplicar el tipo impositivo a la base imponible.

3.5. GESTIÓN DEL IMPUESTO

Según el artículo 14 de la Ley, la liquidación del impuesto será trimestral y, por tanto, concordará con el trimestre natural.

Además, *“los contribuyentes deberán presentar las autoliquidaciones correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se establezca por orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda.”* (Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE núm. 274, 16/01/2020)).

En junio de 2021 ya entró en vigor la normativa de desarrollo. Esta se compone del Real Decreto 400/2021 y de la Orden Ministerial HAC/590/2021.

Por un lado, en el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, *“por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y de 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, 09/06/2021). Por el otro lado, se encuentra la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, *“por la que se aprueba el modelo 490 de “Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.”* (BOE núm. 139, 11/06/2021). Esta última se analiza con detalle en el apartado 3.7. del trabajo.

El Real Decreto 400/2021 establece una serie de normas sobre el lugar de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales que recaen sobre los contribuyentes. Así, su artículo 1 establece que los dispositivos serán geolocalizados mediante coordenadas de latitud y longitud a través de diversos medios como satélites (por ejemplo, GPS, de sus siglas en inglés Global Positioning System (Sistema de Posicionamiento Global), GLONASS, Galileo o Beidou); por medio de información proporcionada por sistemas de comunicaciones inalámbricas terrestres (estos son el GSM, de sus siglas en inglés Global System for Mobile Communication (Sistema Global de Comunicaciones Móviles), y LPWAN); por balizas (es decir, por WiFi o Bluetooth); y/o por diferentes combinaciones tecnológicas.

El resto de los artículos del Real Decreto expone las obligaciones formales de los contribuyentes. En primer lugar, deben mantener, conservar y poner a disposición de la Administración tributaria los registros diferenciados por cada tipo de servicio digital. En segundo lugar, deben elaborar una memoria descriptiva compuesta por todos los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías aplicadas para *“analizar la sujeción al Impuesto de los servicios digitales prestados, localizar la prestación de cada servicio y su atribución al territorio de aplicación del impuesto, calcular los ingresos correspondientes a cada prestación de servicio sujeta al impuesto e identificar los ficheros, programas y aplicaciones empleados en los procesos anteriores”*. En último lugar, los contribuyentes deberán establecer sistemas, mecanismos o acuerdos para la localización de los usuarios aplicando cualquiera de los métodos disponibles para conseguir dicho fin. Además, la información recabada deberá conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto.

Además, la *“Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”* (BOE núm. 154, 29/06/2021) señala que el devengo del impuesto se produce en cada operación de forma individual, y no de forma agregada.

3.6. INFRACCIONES Y SANCIONES

El art. 183 de la Ley General Tributaria (LGT) entiende por infracción tributaria cualquier *“acción u omisión dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*. Se pueden clasificar en leves, graves y muy graves.

En primer lugar, para no incurrir en infracción tributaria, en términos del IDSD, deben cumplirse las siguientes obligaciones formales: a) la presentación de declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que establezcan su adhesión al impuesto; b) la solicitud del número de identificación fiscal a la Administración Pública; c) la entrega de los registros que se fijen reglamentariamente; d) la presentación de información relativa a sus servicios digitales de forma periódica o a requerimiento de la Administración; e) el nombramiento de un representante en los supuestos en los que los contribuyentes no estén establecidos en la Unión Europea; f) la conservación de los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto según disponga la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; g) la traducción (en aquellos casos que lo requiera la Administración) al castellano o a cualquier lengua oficial de la situación tributaria, de las facturas, contrato o documentos relevantes de la prestación de servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del IDSD; y por último, h) la fijación de sistemas o acuerdos que permitan determinar la ubicación de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del tributo.

Pues bien, se concibe como infracción tributaria grave, a los efectos de este impuesto, el incumplimiento de la obligación referida en el apartado 13.1.h. de la Ley 4/2020, es decir, el no establecimiento de sistemas o acuerdos que permitan conocer la ubicación de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

La sanción comprende, por cada año natural en el que se haya quebrantado el cumplimiento de las obligaciones, una multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 40.000 euros.

No obstante, el importe de la sanción podrá supeditarse a reducción según lo previsto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.7. MODELO 490. AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Para especificar la forma y el procedimiento de la presentación del IDSD, el Ministerio de Hacienda aprobó la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales". (BOE núm. 139, 11/06/2021)

El artículo 3 de la Orden establece los plazos de presentación del modelo. Este tiene la obligación de presentarse e ingresarse durante el mes posterior al trimestre natural pertinente.

Del mismo modo, en el caso de que al realizar la autoliquidación trimestral no hubiera que ingresar cuota alguna, sí que es necesario presentar la declaración negativa del impuesto.

Por otra parte, la única forma de poder presentar la autoliquidación es por vía electrónica a través de Internet, tal y como recoge el artículo 4 de la Orden.

En el anexo 1 de este trabajo se podrá ver la plantilla modelo para poder realizar la autoliquidación del impuesto, así como los plazos en los que se deberá presentar durante este año económico.

4. IMPUESTO EN EL DERECHO DE OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

Tras la propuesta por parte de la Comisión Europea de que cada país implantase una medida unilateral hasta que se llegase a un acuerdo común para regular la actividad digital, solo la han efectuado España, Italia, Francia, Austria y Reino Unido. A este grupo de países se le conoce como DST5 (esto deriva del acrónimo inglés DST, Digital Services Tax, en español Impuesto sobre Servicios Digitales.) Ellos apoyan este impuesto digital bajo el pensamiento de que las empresas que prestan servicios digitales no pagan suficientes impuestos. (Peer Schulze & Erik van der Marel, 2021)

Como ya se mencionó anteriormente, en España existen tres tipos diferentes de base imponible en función del servicio prestado, pero no en todos los países se siguen las mismas reglas. De hecho, Italia junto con España han sido los países que más han intentado ajustarse a la propuesta de la Comisión Europea sobre este asunto, es decir, aplicar un 3% de tipo impositivo trimestralmente y exigirlo a aquellas empresas o entidades jurídicas que superen los 750 millones de euros en facturación anual. Existe una discrepancia importante en torno al mínimo de facturación nacional por el cual se verían obligados a tributar estas compañías; en España es de 3 millones de euros y en Italia, es casi el doble que en España, 5,5 millones de euros.

El siguiente país que más se asemeja es Francia, que también aplica un 3% a las compañías que facturan más de 750 millones de euros anuales, pero deja exentas a aquellas que no llegan a facturar en el país al menos 25 millones de euros al año. Además, el pago del impuesto se realiza semestralmente con la posibilidad de reducirlo a un solo pago anual. (EY Global, 2020)

Cabe destacar que, en el momento de la propuesta, año 2018, aún no había tenido lugar el Brexit y, por tanto, Reino Unido todavía formaba parte de la Unión Europea. Este fue otro de los países que decidió implantarlo, exigiendo un tipo impositivo del 2%, una facturación anual global mayor a 565 millones de euros y una facturación nacional anual de mínimo 28 millones de euros.

Con el análisis anterior se puede observar que el tipo impositivo oscila entre el 2% y el 5% y que la diferencia entre unos países y otros recae, prácticamente, en la cifra mínima de facturación anual nacional que piden los gobiernos para aplicar el impuesto. La consecuencia de esto deriva en que cuanto más elevado sea el importe de beneficios mínimo, menor será el importe recaudado por los gobiernos al entrar menos compañías en el rango tributable.

Además, hay países europeos que han propuesto un impuesto similar o lo están considerando. Es el caso de Eslovaquia, Hungría y Polonia.

Por un lado, Eslovaquia, si bien no ha introducido aún un impuesto específico para servicios digitales en su sistema tributario, su impuesto sobre sociedades, con un tipo impositivo del 21%, sí que grava varias actividades digitales, entre las que se encuentran las plataformas digitales que prestan servicios de transporte o alojamiento a aquellas entidades no residentes en el país tratándolas como si tuviesen establecimiento permanente en dicho país.

Por otro lado, Hungría, aunque actualmente no tiene incorporado un impuesto sobre servicios digitales, tiene implantado un impuesto similar. Este recae sobre la publicidad de aquellas entidades con actividades publicitarias en este país. Inicialmente, establecieron un tipo impositivo progresivo del 0% al 50%. Poco después tuvo que ser modificado a un tipo del 0% ya que la Comisión Europea consideró que los tipos progresivos van en contra del derecho europeo. (PWC, 2021)

En último lugar, Polonia ha implantado un impuesto únicamente sobre contenidos audiovisuales de manera trimestral a un tipo impositivo del 1,5%. Se le conoce

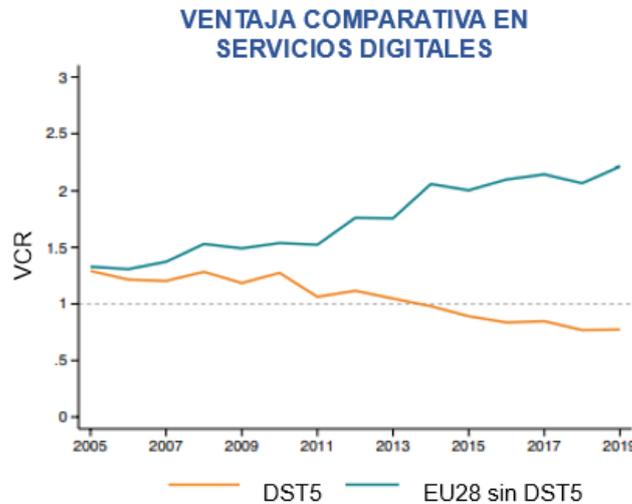
coloquialmente como “Netflix Tax”. Aunque inicialmente esta medida tuviese carácter temporal con el objetivo de apoyar a la industria polaca del cine durante la pandemia COVID-19, se mantendrá como una solución permanente. (Bird & Bird LLP, 2020)

Por otra parte, hay tanto países europeos que han rechazado formalmente la implantación del IDSD (estos son Irlanda, Suecia, Finlandia y Dinamarca), como otros que ni siquiera se han planteado el hecho de instaurarlo, como es el caso de Alemania. (Leahy, 2018)

El hecho de que haya países que hayan implantado este impuesto y otros se hayan opuesto crea un debate en torno a qué sería lo más idóneo hacer y quiénes tendrían mejor competitividad comercial.

Para dar respuesta a las preguntas anteriores hay que tener presente dos conceptos: ventaja comparativa revelada e intensidad comercial.

El índice de Ventaja Comparativa Revelada (VCR) se utiliza para conocer, de forma indirecta, la especialización exportadora de un país. Resulta de dividir la participación de un producto/servicio en las exportaciones de un país y la participación de ese mismo producto/servicio en las exportaciones mundiales. Se entenderá que existe ventaja comparativa revelada cuando el índice sea mayor que cero, ya que eso indica que las exportaciones del país exceden las importaciones. De lo contrario, se estaría hablando de desventaja comparativa revelada. Por ende, cuanto mayor el índice, más favorable será su posición competitiva en el mercado internacional. (Wikipedia, 2022)

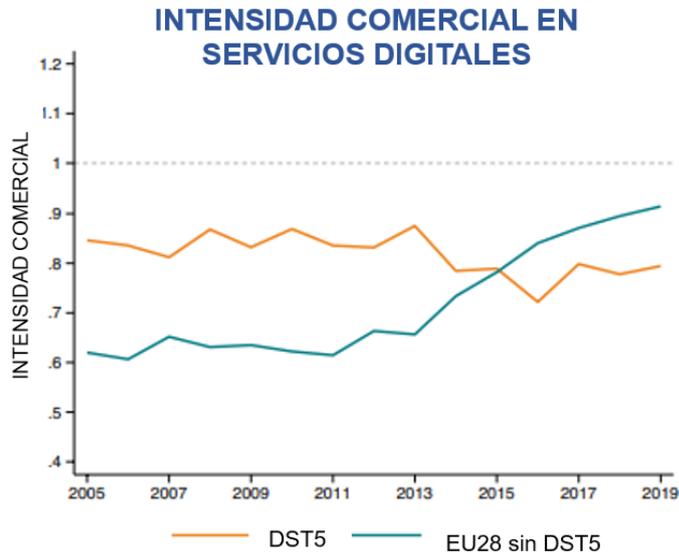


Gráfica 4.1. Comparación DST5 con EU28 sin DST5 respecto a la ventaja comparativa en servicios digitales

Fuente: European Centre For International Political Economy (ECIPE)

A través del gráfico se puede observar que, a pesar de que ambos grupos cuentan con ventaja comparativa revelada, el grupo de países que han implantado el impuesto llevan desde década y media disminuyendo su competitividad en relación con los servicios digitales. Tendencia opuesta al resto de países europeos, que cada año mejoran su posición competitiva.

El siguiente concepto es el de “intensidad comercial”. Este indicador se utiliza para determinar si el valor del comercio entre dos países es mayor o menor de lo que cabría esperar en función de su importancia en el comercio mundial. Se define como la parte de las exportaciones de un país que se dirigen a un socio dividida por la parte de las exportaciones mundiales que se dirigen al socio. Un índice mayor que uno indica un flujo comercial bilateral mayor de lo esperado, dada la importancia del país socio en el comercio mundial, y viceversa. (The World Bank, 2010)



Gráfica 4.2. Comparación DST5 con EU28 sin DST5 respecto a la intensidad comercial en servicios digitales

Fuente: European Centre For International Political Economy (ECIPE)

Ni el grupo del DST5 ni el resto de los países europeos han conseguido superar las expectativas del flujo comercial. Sin embargo, los comportamientos son muy diferentes; los países con impuesto digital han caído en picado en lo que respecta a intensidad comercial. Mientras, el resto de los países de la Unión Europea han aumentado de forma exponencial acercándose cada vez más al 1.

Por todo lo expuesto anteriormente, se puede decir que, tomando estos índices como referencia, los países que obtienen mejor ventaja competitiva son aquellos que no han implantado este impuesto y, por tanto, lo más idóneo es no implantar este impuesto.

5. CASOS PRÁCTICOS

Una de las mayores complejidades que tiene el impuesto sobre servicios digitales es calcular su base imponible debido a que hay que obtener la proporción de usuarios nacionales o de aquellos que estén geolocalizados en el territorio de aplicación del impuesto entre el total de los usuarios que hayan contribuido a los ingresos generados por una empresa mediante el uso de servicios digitales. Analizaremos varios supuestos que nos ayuden a comprender el funcionamiento del impuesto en general y este aspecto en particular.

5.1. Servicio de Publicidad en Línea

Pongámonos en el supuesto de que, durante el cuarto trimestre de 2021, Samsung quiere lanzar una campaña publicitaria de su nuevo smartphone en Instagram. En este caso, dicha empresa le paga 700.000 euros a Instagram. Esta campaña tiene un alcance de 500.000 usuarios, de los que el 3%, es decir, 15.000 usuarios tienen la dirección IP o han sido geolocalizados en España.

$$BI = 700.000 \text{ euros} \times \left(\frac{15.000 \text{ usuarios españoles}}{500.000 \text{ usuarios total}} \right) = 21.000 \text{ euros}$$

$$\text{Cuota Íntegra} = 21.000 \times 3\% = 630 \text{ euros}$$

Por otro lado, la influencer italiana Chiara Ferragni realiza una colaboración con GHD promocionando una nueva plancha del pelo. Esta campaña publicitaria, que tiene un alcance de 400.000 personas, se muestra exclusivamente a usuarios italianos a través de YouTube. De esos usuarios, 15.000 han visto el anuncio en un aeropuerto español durante un trasbordo. GHD le paga a la interfaz 640.000€ por el servicio prestado.

$$BI = 640.000 \text{ euros} \times \left(\frac{15.000 \text{ italianos geolocalizados en España}}{400.000 \text{ usuarios total}} \right) = 24.000 \text{ euros}$$

$$\text{Cuota Íntegra} = 24.000 \text{ euros} \times 3\% = 720 \text{ euros}$$

5.2. Servicio de Intermediación en Línea

- Con subyacente

Zalando es una plataforma virtual de compra donde le cobra un 13% de comisión a los vendedores sobre el precio de venta de sus productos. Suponemos que Agatha Ruiz de la Prada vende un vestido a través de esta plataforma por 150 euros y, tanto Agatha Ruiz de la Prada tiene su sede en España como el cliente tiene su dirección IP ligada al territorio nacional.

Además, hay que tener en consideración que en este tipo de servicio se cuenta en usuarios tanto al vendedor como al comprador del producto.

$$BI = (150 \text{ euros} \times 13\% \text{ comisión}) \times (2 \text{ usuarios en España} / 2 \text{ n}^\circ \text{ de usuarios en la operación})^2 = 19,5 \text{ €}$$

$$\text{Cuota Íntegra} = 19,5 \times 3\% = 0,59 \text{ euros}$$

Puede darse el caso de que el comprador no estuviese ubicado en España y, por tanto:

$$BI = (150 \text{ euros} \times 13\% \text{ comisión}) \times (1 \text{ usuarios en España} / 2 \text{ n}^\circ \text{ de usuarios en la operación})^3 = 9,75 \text{ €}$$

$$\text{Cuota Íntegra} = 9,75 \times 3\% = 0,29 \text{ euros}$$

- Sin subyacente

En este caso, la empresa en cuestión va a ser LinkedIn. Esta es una red social que obtiene sus ingresos de dos maneras diferentes. Por un lado, mediante la publicación de anuncios de otras compañías a sus usuarios y la transmisión de sus datos y, por el otro lado, disponen de varias versiones premium. Durante el tercer trimestre de 2021 se crean un total de 600.000 cuentas nuevas, donde el 40% de estas se han suscrito a la cuenta premium LinkedIn Career por 25 euros al mes. En ese porcentaje se encuentran 20.000 usuarios españoles o al menos que tienen la dirección IP y/o han sido geolocalizados en España.

$$B.I. = 20.000 \text{ usuarios en territorio español} \times 25 \text{ €/mes} \times 3 \text{ meses} = 1.500.000 \text{ €}$$

$$\text{Cuota Íntegra} = 1.500.000 \times 3\% = 45.000 \text{ euros}$$

5.3. Servicios de Transmisión de Datos

Facebook tiene un contrato con Netflix mediante el cual le facilita información generada por sus usuarios durante el ejercicio económico 2021. Las características del contrato son una retribución de 975.000 euros y una suma total de 500.000 usuarios, de los que el 5% están asociados a España, bien por la dirección IP de sus dispositivos y por ser geolocalizados en territorio nacional.

$$BI = 975.000 \text{ euros} \times ((5\% \times 500.000 \text{ usuarios}) / 500.000 \text{ usuarios}) = 48.750 \text{ euros}$$

$$\text{Cuota Íntegra} = 48.750 \times 3\% = 1.462,50 \text{ euros}$$

Además, Netflix durante este año ha comprado una empresa de videojuegos, llamada Boss Fight Entertainment. A esta le transmite un informe acerca del análisis de los datos que le compró a Facebook. Este informe junto con los datos lo vende por 1.150 millones de euros manteniendo los datos el mismo valor económico.

$$BI = 975.000 \text{ euros} \times ((5\% \times 500.000 \text{ usuarios}) / 500.000 \text{ usuarios}) = 48.750 \text{ euros}$$

$$\text{Cuota Íntegra} = 48.750 \times 3\% = 1.462,50 \text{ euros}$$

Se puede observar que, tanto el momento en que se recoge la información como las veces que hayan sido esos datos vendidos, no afecta al valor de la base imponible.

² En este caso son dos usuarios tanto en España como en la operación porque, tanto el comprador (persona anónima) como el vendedor (Agatha Ruiz de la Prada), están ubicados en España

³ Respecto a este supuesto, a pesar de que solo se cuenta un usuario en España (es decir, a Agatha Ruiz de la Prada) porque nos están diciendo que el comprador no se ubica en territorio español, sigue habiendo dos usuarios en la operación, comprador y vendedor.

5.4. Obligaciones formales

5.4.1.

Durante los ejercicios anteriores, la cifra de facturación anual de la sociedad X superó los 750 millones de euros, pero su cifra de negocios en territorio español no llegó al mínimo, es decir, a los 3 millones de euros. Sin embargo, en el primer trimestre de 2022 aumentó la facturación en España hasta los 3,6 millones de euros, rebasando así la cifra de negocios mínima para presentar el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. ¿Qué debe hacer esa sociedad en el primer trimestre de 2022?

En primer lugar, debe presentar una declaración censal de alta o de modificación (modelo 036) dependiendo de si estaba o no incluido en el Censo de Empresarios, Profesionales o Retenedores. En el caso de que estuviese incluido, la modificación tiene lugar porque debe comunicar que es contribuyente del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. En segundo lugar, se debe presentar, a través del modelo 490, la autoliquidación del primer trimestre del IDSD en el plazo comprendido del 1 al 30 de abril.

5.4.2.

Esta misma entidad no supera en el siguiente trimestre la facturación mínima en España requerida por la Ley del Impuesto. ¿Qué obligaciones formales tiene?

Si sucede eso, dicha entidad deberá presentar únicamente el modelo 036 de declaración censal (de modificación o de baja).

5.4.3.

Una entidad que está sujeta al IDSD supera los umbrales de facturación mínima en el segundo trimestre, pero su cuota líquida es cero, ¿cómo debe proceder? En este caso, la entidad también tendrá la obligación de presentar el modelo 490 señalando la casilla que corresponde a "Declaración negativa (sin cuota a ingresar)".

6. CONCLUSIONES

Respondiendo a las preguntas planteadas al comienzo del trabajo se puede decir que, hasta la actualidad, el único impuesto al que estaban sujetas las empresas digitales, es decir, aquellas con presencia digital significativa o con establecimiento permanente virtual, en relación con los beneficios obtenidos durante el ejercicio económico era el Impuesto sobre Sociedades, pero hay que tener en cuenta que este impuesto se paga en el país donde las empresas tengan su sede. En el caso de España el tipo general aplicable es de un 25%, aunque existen algunos casos especiales. Hay países con un tipo impositivo más alto, como Portugal o Alemania (31,5 y 29,9% respectivamente), y otros, que presentaban ventajas fiscales sin ser considerados paraísos fiscales, como Irlanda o Hungría (12,5% y 9%).

Puesto que hay mucha diferencia entre un país y otro en relación con el tipo impositivo, muchas empresas, sobre todo las grandes multinacionales, se han aprovechado de tal situación y han establecido su sede en aquellos países con tributación más baja. En efecto, a estas empresas no se les puede asignar ningún delito fiscal dado que, aunque no sea socialmente responsable, su actuación es perfectamente legal.

Al cambiar los modelos de negocio, las normas deben cambiar también, debido a que se quedan obsoletas y se provoca, a nivel internacional, un gran desajuste. Es por eso por lo que, en vista de que el principal objetivo de los dirigentes políticos a nivel global es alcanzar una fiscalidad de las sociedades justa y eficaz, a finales de octubre de 2021, llegaron a un acuerdo para fijar un tipo impositivo mínimo del 15% en todo el mundo para evitar ese beneficio fiscal gracias al trabajo y negociaciones por parte de la OCDE. Sin embargo, aún no ha entrado en vigor.

Asimismo, consciente de este problema, la Comisión Europea, en 2018, plantea dos propuestas. Por un lado, no incorporar ningún impuesto nuevo, simplemente modificar ciertos aspectos del Impuesto sobre Sociedades. Entre las modificaciones estaría incluir el concepto de “establecimiento permanente virtual” cuando exista presencia digital significativa en el país donde se originan las rentas y, por el otro lado, introducir un nuevo impuesto sobre servicios digitales al sistema tributario.

Al no llegar a un acuerdo común, la Comisión Europea ofrece la posibilidad de que cada país miembro implante el suyo propio fundamentándose en el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS) del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20. Así pues, adicionalmente y de forma provisional, en España se les exige a las empresas que superaron durante el año natural anterior su cifra de negocios un importe neto de 750 millones de euros y 3 millones de euros hayan sido facturados en dicho país, autoliquidar el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, gravando un 3% trimestral sobre las prestaciones de los servicios digitales. Además, la autoliquidación será presentada a Agencia Tributaria a través del modelo 490.

Este impuesto, con algunas variaciones, también lo han establecido otros países miembros de la Unión Europea, como son Francia, Italia, Austria, Hungría, Polonia o República Checa.

Ya refiriéndonos al análisis del impuesto actualmente en vigor, nos planteamos si el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales puede resolver los retos jurídicos que plantea la economía digital. Para dar respuesta a esa pregunta habría que conocer los problemas que presenta el IDSD. En apartados anteriores se han ido analizando problemas estructurales del Impuesto sobre Determinados Servicios digitales, pero sin duda alguna, el principal problema de este es su control. Es un asunto muy complejo, ya que se necesita identificar los ingresos mundiales de dichas empresas en cuestión en cada tipo de servicio digital realizado y, siendo esto más complejo si cabe que lo anterior, conocer el número total de usuarios o conexiones mundiales y españolas con

el objetivo de conseguir la proporción antes mencionada. En esto último, la complejidad recae en una nueva infracción legal consistente en ocultar las direcciones IP de los dispositivos.

Por otro lado, las expectativas para 2021 sobre la recaudación de este impuesto que tenía el Ministerio de Hacienda español dista mucho de la realidad. A pesar de que se esperaba recaudar hasta 968 millones de euros, solamente se han ingresado 166 millones de euros, es decir, un 17%. (Europa Press, 2021) Cabe destacar que esta previsión había sido modificada a la baja, ya que antes del COVID-19, la Agencia Tributaria tenía previsto recaudar 1.200 millones de euros.

Como consecuencia, la previsión para 2022 ha disminuido considerablemente, representando únicamente el 25% de lo estimado en 2021, esto es, 225 millones de euros.

Tras este fracaso en ingresos y una amenaza arancelaria por parte de Estados Unidos, la mayoría de los países que optaron por implantar este impuesto, entre los que están España, Francia o Italia, tienen intenciones de suprimir la Tasa Google acabando así con el impuesto provisional. De hecho, los tres países citados anteriormente junto con Austria y Reino Unido pactaron eliminar el impuesto antes de 2024. (Portillo, 2021) Pese a eso, este paso no lo darán hasta que haya un acuerdo global.

Por ello se concluye que, las nuevas propuestas regulatorias no acaban por ser completamente idóneas y, por tanto, no resolverán los desafíos legales establecidos por la economía digital. De hecho, teniendo en cuenta el análisis anterior en torno a la ventaja comparativa y a la intensidad comercial, este impuesto sería más perjudicial que beneficioso debido a que la recaudación que se obtendría a través de él sería mínima comparándolo con el impacto que tendría en la economía de aquellos países que hayan implantado dicho impuesto.

Probablemente, lo más desalentador es que no hay previsto un acuerdo, ya sea a nivel global o europeo, sobre un impuesto nuevo de servicios digitales a corto plazo y, por tanto, habrá que confiar en la medida del 15% mínimo para el Impuesto sobre Sociedades.

7. BIBLIOGRAFÍA

- LEGISLACIÓN

- BOE núm. 131. (18/06/2021). Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-10163>
- BOE núm. 137. (09/06/2021). *Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-9559>
- BOE núm. 139. (11/06/2021). *Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-9721>
- BOE núm. 154. (29/06/2021). *Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-10745>
- BOE núm. 274. (16/01/2020). *Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Madrid: Jefatura del Estado. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>
- BOE núm. 302. (01/07/2004). *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Madrid: Jefatura del Estado. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186#a35>

- INFORMES

- Agencia Tributaria. (30 de Junio de 2021). *Agencia Tributaria. Preguntas frecuentes*. Obtenido de Preguntas frecuentes Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD): https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GC45/castellano/FAQ490.pdf
- AYET, D. J. (2018). *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*. Bruselas. Obtenido de <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/es/pdf>
- CEF. (9 de Junio de 2021). *CEF. Fiscal Impuestos*. Obtenido de <https://www.fiscal-impuestos.com/reglas-localizacion-dispositivos-usuarios-obligaciones-formales-impuesto-determinados-servicios-digitales-reglamento-modificacion-rgat-real-decreto-400-2021.html>
- CEF. (29 de Junio de 2021). *CEF. Fiscal Impuestos*. Obtenido de <https://www.fiscal-impuestos.com/resolucion-dgt-impuesto-determinados-servicios-digitales-IDSD.html>

- Consejo de la Unión Europea. (2018). *Consejo de Asuntos Económicos y Financieros*. Obtenido de <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2018/11/06/>
- Consejo Europeo. (2017). *Reunión del Consejo Europeo-Conclusiones*. Bruselas. Obtenido de <https://www.consilium.europa.eu/media/21604/19-euco-final-conclusions-es.pdf>
- European Commission. (2018). *Fair Taxation of the Digital Economy*. Obtenido de https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en
- EY. (2015). *La OCDE presenta el informe final del Plan de Acción BEPS*. OCDE.
- EY Global. (2020). *France issues comprehensive draft guidance on digital services tax*. Obtenido de https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax
- ICEX España Exportación e Inversiones. (s.f.). *Instituto de Comercio Exterior*. Obtenido de <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=EE#>
- Naciones Unidas. (2019). *Informe sobre la economía digital*. Ginebra: Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Obtenido de https://unctad.org/es/system/files/official-document/der2019_overview_es.pdf
- OCDE. (2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. París: OECD. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OCDE. (2016). *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: OCDE. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/9789264267909-es>
- OCDE. (2016). *Proyecto BEPS - Nota Explicativa. Informe finales 2015*. París: OCDE. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>
- OCDE. (2020). *Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>
- OCDE. (2020). *Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Puntos destacados*. París: OCDE. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-como-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2020.pdf>
- OCDE. (s.f.). *OCDE*. Obtenido de Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-de-la-ocde-y-el-g-20-sobre-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_24156108
- Peer Schulze, & Erik van der Marel. (2021). *Taxing Digital Services - Compensating for the Loss of Competitiveness*. Obtenido de https://ecipe.org/wp-content/uploads/2021/07/ECI_21_PolicyBrief_11_2021_LY04.pdf
- Puigarnau, D. J. (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Bruselas. Obtenido de https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0426_ES.html
- Sarralde, S. D. (2018). *Taxation in Digital Economy*. Inter-American Center of Tax Administrations. Obtenido de <https://www.ciat.org/taxation-in-digital-economy/?lang=en>

- **LIBROS:**

- Ferrer, E. Q. (2019). *Economía digital y fiscalidad. Los impuestos sobre determinados servicios digitales*. Nueva Fiscalidad.
- Goodwin, T. (2018). *Digital Darwinism: Survival of the Fittest in the Age of Business Disruption*. Kogan Page Ltd.
- López Guerra, L., Espín, E., García Morillo, J., Pérez Tremps, P., & Satrustegui, M. (2018). *Derecho Constitucional Volumen II*. Tirant lo blanch.
- Menéndez, U. (2021). *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Digital Minds.
- Moreno González, S. (2017). *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (1st edition ed.). Cizur Menor (Navarra): Aranzadi.
- Pérez Royo, F., & Carrasco González, F. M. (2021). *Derecho financiero y tributario*. Pamplona: Editorial Civitas.

- **RECURSOS DE INTERNET:**

- Agencia Tributaria. (s.f.). *Modelo 490. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Obtenido de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GC45.shtml?faqlid=89a2b2f88d087710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>
- Allevato, G., & De Vito, A. (2021). Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada? *Funcas*. Obtenido de <https://www.funcas.es/articulos/gravar-la-economia-digital-es-un-impuesto-sobre-los-servicios-digitales-la-solucion-adecuada/>
- Bird & Bird LLP. (1 de Julio de 2020). *Lexology*. Obtenido de Poland to introduce “Netflix tax” to support local filmmakers: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=e090553b-f313-4855-95d5-95ab6ce4c05a>
- Cigofña, J. R. (27 de Febrero de 2020). *Sage*. Obtenido de <https://www.sage.com/es-es/blog/4-puntos-que-te-interesa-conocer-sobre-la-fiscalidad-digital/>
- Comisión Europea. (2022). *Como miembro del G-20, la UE se ocupa regularmente de cuestiones de alcance mundial relacionadas con la agricultura*. Obtenido de https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries/farming/international-cooperation/international-organisations/g20_es
- Corporate Finance Institute. (2022). *Corporate Finance Institute*. Obtenido de <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/indirect-taxes/>
- OCDE. (2021). *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- OECD. (8 de Octubre de 2021). La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital. *OECD*. Obtenido de <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>
- OECD. (2022). *OECD Home*. Obtenido de <https://www.oecd.org/acerca/>
- Pardo, D. (5 de 3 de 2020). *Finanzarel*. Obtenido de <https://www.finanzarel.com/blog/fiscalidad-digital-como-afectan-las-nuevas-tecnologias-a-la-recaudacion-de-impuestos-global/>

- PWC. (2021). Últimas novedades en relación con el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *PWC. Periscopio Fiscal y Legal*. Obtenido de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/ultimas-novedades-en-relacion-con-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales/>
- Santander. (24 de Agosto de 2021). *La economía colaborativa: ¿qué es y qué nos puede aportar?* Obtenido de <https://www.santander.com/es/stories/la-economia-colaborativa-que-es-y-que-nos-puede-aportar>
- The World Bank. (2010). *Wits. The World Bank*. Obtenido de Trade Indicators: https://wits.worldbank.org/wits/wits/witshelp/Content/Utilities/e1.trade_indicators.htm
- Wikipedia. (5 de Mayo de 2022). *Revealed comparative advantage*. Obtenido de https://en.wikipedia.org/wiki/Revealed_comparative_advantage

- **SERVICIO DE PRENSA Y NOTICIAS:**

- BBC Mundo. (2014). ¿Qué es el G-20 y por qué importa? *BBC Mundo*. Obtenido de https://www.bbc.com/mundo/lg/economia/2009/03/090317_1530_g20_mes
- Belinchón, F. (9 de 5 de 2021). El País. *Europa se asoma a la revolución del impuesto de sociedades global*. Obtenido de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/05/06/economia/1620315662_316319.html
- Cruz, D. S. (7 de 2 de 2022). Estonia dará la batalla y rechaza el "impuesto mínimo global" que piden la OCDE y la UE. *Libre Mercado*. Obtenido de <https://www.libremercado.com/2022-02-07/estonia-impuesto-minimo-sociedades-ocde-g7-ue-irlanda-empresas-6862135/>
- El Mundo. (12 de Octubre de 2020). La OCDE sigue sin acuerdo sobre el impuesto digital y aplaza a mediados de 2021 el fin de las negociaciones. *El Mundo*. Obtenido de <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2020/10/12/5f84267321efa05e0a8b458b.html>
- elEconomista. (2021). *¿Adiós al hub tecnológico irlandés? La subida del Impuesto de Sociedades en Irlanda siembra dudas sobre su futuro*. Obtenido de <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11448468/10/21/Adios-al-hub-tecnologico-irlandes-La-subida-del-Impuesto-de-Sociedades-en-Irlanda-siembra-dudas-sobre-su-futuro.html>
- Europa Press. (27 de Diciembre de 2021). Hacienda ingresa 454 millones con las tasas "Tobin" y "Google". *Europa Press*. Obtenido de [https://elderecho.com/hacienda-ingresa-454-millones-con-las-tasas-tobin-y-google-de-los-1-818-millones-previstos-para-el-ano#:~:text=De%20su%20lado%2C%20Espa%C3%B1a%20ha,para%20este%20a%C3%B1o%20\(17%25\)](https://elderecho.com/hacienda-ingresa-454-millones-con-las-tasas-tobin-y-google-de-los-1-818-millones-previstos-para-el-ano#:~:text=De%20su%20lado%2C%20Espa%C3%B1a%20ha,para%20este%20a%C3%B1o%20(17%25))
- Europeo, S. G. (2017). *Council conclusions on "Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy"*. Brussels. Obtenido de <https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf>
- Fariza, I. (7 de Octubre de 2021). Irlanda se suma al acuerdo para fijar un impuesto global del 15% sobre las multinacionales. *El País*. Obtenido de <https://elpais.com/economia/2021-10-07/irlanda-se-suma-al-acuerdo-para-fijar-un-impuesto-global-del-15-sobre-las-multinacionales.html>

- La Moncloa. (30 de Junio de 2021). El Congreso aprueba la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal. *El Congreso aprueba la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal, que combatirá las formas de fraude asociadas a las nuevas tecnologías*. Madrid: La Moncloa. Obtenido de <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/300621-fraude.aspx>
- Leahy, P. (29 de Noviembre de 2018). Digital sales tax blocked by Ireland, Sweden, Denmark and Germany alliance. *The Irish Times*. Obtenido de <https://www.irishtimes.com/business/economy/digital-sales-tax-blocked-by-ireland-sweden-denmark-and-germany-alliance-1.3713778>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (13 de Diciembre de 2021). España deposita ante la OCDE la ratificación del Convenio Multilateral para aplicar las medidas fiscales del programa BEPS. Madrid. Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/S.E.HACIENDA/13-12-21-NP-Ratificacion-Convenio-Multilateral-BEPS.pdf>
- Martín, J., & Rodríguez, J. (21 de Noviembre de 2018). Las debilidades de la futura "tasa Google". *El País*. Obtenido de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/11/20/mercados/1542735168_125366.html
- Portillo, J. (21 de Octubre de 2021). España pacta con EEUU el fin de la amenaza arancelaria a cambio de eliminar la tasa Google antes de 2024. *El País*. Obtenido de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/21/economia/1634832927_088515.html
- Sacristán, N. M. (18 de Octubre de 2021). Entrada en vigor de la ley que prohíbe los softwares de doble uso. *El País*. Obtenido de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/18/pyme/1634540009_351645.html

8. ANEXO

8.1. MODELO 490

 MINISTERIO DE HACIENDA	 Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agenciatributaria.es	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales Autoliquidación	Modelo 490
Espacio reservado para número identificativo y código de barras			
Identificación		Periodo	
NIF <input type="text"/> Razón social, apellidos y nombre <input type="text"/> Correo electrónico (email) <input type="text"/> NIF representante <input type="text"/> Apellidos y nombre representante <input type="text"/>		Período <input type="text"/> Ejercicio <input type="text"/>	
Identificación del grupo (a cumplimentar exclusivamente por los contribuyentes integrados en grupos)			
Denominación o nombre del grupo <input type="text"/> País en el que reside la dominante <input type="text"/> Dominante <input type="text"/>			
Liquidación			
BASE IMPONIBLE			
1. Servicios de publicidad en línea			
Ingresos totales	<input type="text"/>	01	
Base imponible del periodo	<input type="text"/>	02	
Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020)	<input type="text"/>	03	Regularización (art. 10.3 Ley 4/2020) <input type="text" value="A"/>
2. Servicios de intermediación en línea			
A. Con entrega de bienes o prestación de servicios subyacentes			
Ingresos totales	<input type="text"/>	04	
Base imponible del periodo	<input type="text"/>	05	
Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020)	<input type="text"/>	06	
B. Demás servicios de intermediación en línea			
Ingresos totales	<input type="text"/>	07	
Base imponible del periodo	<input type="text"/>	08	
Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020)	<input type="text"/>	09	
3. Servicios de transmisión de datos			
Ingresos totales	<input type="text"/>	10	
Base imponible del periodo	<input type="text"/>	11	
Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020)	<input type="text"/>	12	
Base imponible total del periodo ((02) + [05] + [08] + [11]).....	<input type="text"/>	13	
Importe regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020) ((03) + [06] + [09] + [12]).....	<input type="text"/>	14	
Tipo	<input type="text"/>	15	
CUOTA ÍNTEGRA ((13) x [15])	<input type="text"/>	16	
AJUSTE CUOTA ÍNTEGRA PERIODOS REGULARIZACIÓN ((101)).....	<input type="text"/>	17	
Resultado			
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidaciones complementarias)			
Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo ejercicio y periodo	<input type="text"/>	18	
Resultado de la liquidación ((16) + [17] - [18]).....	<input type="text"/>	19	
Ingreso	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público . Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. Forma de pago: <input type="text"/> Importe: <input type="text"/> Código BIC/SWIFT: <input type="text"/> Código IBAN: <input type="text"/>	Devolución	Manifiesto que el importe a devolver reseñado me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular: Importe: <input type="text" value="D"/> Código BIC/SWIFT: <input type="text"/> Código IBAN: <input type="text"/>
Negativa <small>(Cuota cero)</small>	Declaración negativa (sin cuota a ingresar) Negativa <input type="checkbox"/>	Complementaria	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una "X". <input type="checkbox"/> Autoliquidación complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. Número de justificante <input type="text"/>

Imagen 8.1. Primera parte del Modelo 490. Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Fuente: BOE núm. 139, de 11/06/2021.

Modelo 490	<input style="width: 100%;" type="text" value="NIF"/> <input style="width: 100%;" type="text" value="Razón social, apellidos y nombre"/>	Pág. 2
-----------------------------	--	---------------

Regularización (art. 10.3 Ley 4/2020)				
Ejercicio	1T	2T	3T	4T
(a) Regularización positiva (base imponible)	01	08	14	20
(b) Regularización negativa (base imponible)	02	09	15	21
(c) = (a) + (b) Total Regularización (base imponible)	03	10	16	22
(d) Tipo impositivo	04	04	04	04
(e) = (a) * (d) Regularización positiva (cuota)	05	11	17	23
(f) = (b) * (d) Regularización negativa (cuota)	06	12	18	24
(g) = (e) + (f) Total Regularización (cuota)	07	13	19	25
Ejercicio	1T	2T	3T	4T
(a) Regularización positiva (base imponible)	26	33	39	45
(b) Regularización negativa (base imponible)	27	34	40	46
(c) = (a) + (b) Total Regularización (base imponible)	28	35	41	47
(d) Tipo impositivo	29	29	29	29
(e) = (a) * (d) Regularización positiva (cuota)	30	36	42	48
(f) = (b) * (d) Regularización negativa (cuota)	31	37	43	49
(g) = (e) + (f) Total Regularización (cuota)	32	38	44	50
Ejercicio	1T	2T	3T	4T
(a) Regularización positiva (base imponible)	51	58	64	70
(b) Regularización negativa (base imponible)	52	59	65	71
(c) = (a) + (b) Total Regularización (base imponible)	53	60	66	72
(d) Tipo impositivo	54	54	54	54
(e) = (a) * (d) Regularización positiva (cuota)	55	61	67	73
(f) = (b) * (d) Regularización negativa (cuota)	56	62	68	74
(g) = (e) + (f) Total Regularización (cuota)	57	63	69	75
Ejercicio	1T	2T	3T	4T
(a) Regularización positiva (base imponible)	76	83	89	95
(b) Regularización negativa (base imponible)	77	84	90	96
(c) = (a) + (b) Total Regularización (base imponible)	78	85	91	97
(d) Tipo impositivo	79	79	79	79
(e) = (a) * (d) Regularización positiva (cuota)	80	86	92	98
(f) = (b) * (d) Regularización negativa (cuota)	81	87	93	99
(g) = (e) + (f) Total Regularización (cuota)	82	88	94	100
Total Regularización (cuota)				101
<small>(7) + (13) + (19) + (25) + (32) + (38) + (44) + (50) + (57) + (63) + (69) + (75) + (82) + (88) + (94) + (100)</small>				

Imagen 8.2. Segunda parte del Modelo 490. Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Fuente: BOE núm. 139, de 11/06/2021.

	2022	
	Plazos de presentación e ingreso (salvo pago con domiciliación)	Plazos de presentación con domiciliación de pago
Primer trimestre	Del 1 al 30 de abril de 2022.	Del 1 al 25 de abril de 2022.
Segundo trimestre	Del 1 al 31 de julio de 2022.	Del 1 al 26 de julio de 2022.
Tercer trimestre	Del 1 al 31 de octubre de 2022.	Del 1 al 26 de octubre de 2022.
Cuarto trimestre	Del 1 al 31 de enero de 2023.	Del 1 al 26 de enero de 2023.

Tabla 8.1. Plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones trimestrales del impuesto (Modelo 490)

Fuente: Agencia Tributaria

