

# Proyecto de Ley del Impuesto sobre Servicios Digitales en España: nuevo intento a la espera de la solución internacional

El pasado 18 de febrero, el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley del Impuesto sobre 'determinados Servicios Digitales (a partir de ahora, 'ISD').

Marzo 2020

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

### Álvaro Sánchez.Herrero

Socio Responsable de Servicios Legales y Fiscales para el sector Technology, Media & Telecoms  
[alvaro.sanchez-herrero@pwc.com](mailto:alvaro.sanchez-herrero@pwc.com)

### Cristina Foyedo

Abogada especializada en Entretenimiento y Medios  
[cristina.foyedolahez@pwc.com](mailto:cristina.foyedolahez@pwc.com)

El pasado 18 de febrero, el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales ("ISD"), cuyo contenido, tras su presentación y calificación en el Congreso de los Diputados, se publicó el pasado viernes día 28 de febrero en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), iniciando su tramitación parlamentaria con la apertura del plazo de presentación de enmiendas, en principio hasta el próximo 17 de marzo de 2020.

El texto de este nuevo Proyecto de Ley se configura en los mismos términos que su "predecesor", publicado el 25 de enero de 2019 en el mismo Boletín, que finalmente no llegó a ser aprobado como consecuencia de la disolución de las Cámaras Legislativas tras la convocatoria de Elecciones Generales de abril de 2019 en España.

De acuerdo con lo dispuesto en la Exposición de Motivos del nuevo Proyecto de Ley, de modo similar al proyecto anterior, la creación de este Impuesto surge ante la necesidad de encontrar una solución al desafío fiscal que supone para el actual sistema tributario internacional la digitalización de la economía. Tal y como literalmente señala ésta, "las actuales normas relativas al Impuesto sobre Sociedades no resultan ya apropiadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía, cuando éstos

están íntimamente ligados al valor creado por datos y usuarios, y requieren una revisión", proceso que se está acometiendo en el seno de la OCDE (bajo impulso del G20) a través del proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) y en particular, en relación con el Informe relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital de 5 de octubre de 2015, continuado después con una serie de iniciativas de desarrollo reenfocadas hacia la "digitalización de la economía" y auspiciadas por los más de 130 países (la mayoría de ellos no pertenecientes a la OCDE) que componen el Foro Inclusivo ("Inclusive Framework") OCDE/G20 sobre BEPS.

A diferencia del texto publicado en 2019, en el que se articulaba la creación de este impuesto unilateral como una respuesta a la Directiva que sobre este impuesto se presentó por la Comisión Europea el 21 de marzo de 2018, una vez constatada la "vía muerta" en que quedó la opción de un ISD europeo ante la falta de unanimidad en el apoyo a esta Directiva por parte de los países miembros de la UE, esta iniciativa unilateral española, en un escenario de "presión social, (y necesidades de) justicia



la creación de este Impuesto surge ante la necesidad de encontrar una solución al desafío fiscal que supone para el actual sistema tributario internacional la digitalización de la economía.

tributaria y sostenibilidad del sistema tributario” en el que “la adopción e implementación de (las) medidas consensuadas a nivel internacional podría demorarse mucho tiempo”, se justifica en este nuevo Proyecto de Ley, en la versión actual de su Exposición de Motivos, como una medida de carácter transitorio que decaerá cuando “entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente”, sobre la que ya nos extendimos, en cuanto a su estatus actual, en [otro Periscopio](#) en lo relativo al denominado Pilar I sobre “nexo y atribución de beneficios”.

Debe destacarse que esta solución internacional, además de afectar a un universo de actividades más amplio que el que pretende cubrir el ISD (incluyendo los “consumer facing businesses” y determinados servicios digitales “automatizados” que van más allá de los contempladas en el Proyecto español de Ley de ISD), pivota sobre mecanismos de atribución de beneficios (que nos remiten a la pura imposición directa), frente a este Impuesto, que se define explícitamente como un impuesto de naturaleza indirecta.

Dado el calendario acordado en el seno del mencionado Foro Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS para consensuar la solución internacional citada (cuya conclusión se proyecta para finales de 2020), y al igual que han hecho otros países de nuestro entorno que han implantado ISDs unilaterales, como Francia con respecto al impuesto devengado en 2020 (no así, en principio, para el correspondiente al año 2019) e Italia, que ha aprobado su ISD con efectos desde 1 de enero de 2020, pero no efectuará su cobro hasta febrero de 2021 (Reino Unido parece continuar con su idea de implantar el ISD con efectos desde abril de 2020), el Gobierno de España ha querido lanzar un mensaje similar de efectividad temporal de la norma (así lo ha hecho públicamente, entre otros, la

Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital) y, de este modo, se establece expresamente en el Proyecto de Ley que la presentación de las autoliquidaciones trimestrales de ISD del año 2020 (así como el pago de la deuda tributaria resultante para cada una de ellas) no se producirá, en ningún caso, antes del 20 de diciembre de 2020. Hay quien ve en estas medidas unilaterales una forma de presión de los países “emisores” de estas normas unilaterales para que la solución internacional se apruebe e implante, e incluso como mecanismo para asegurar que las operaciones cualificadas se someten efectivamente a tributación para el caso de que dicha solución internacional incluya finalmente la posibilidad de que los contribuyentes se acojan al “alternative global safe harbour system”, dentro del ya mencionado Pilar I.

No es descartable que la referencia a las autoliquidaciones trimestrales de ISD que realiza el nuevo Proyecto de Ley (relativas al año natural) quede desactualizada, puesto que se hace mención expresa en el mismo al periodo de liquidación del segundo trimestre del año 2020 (abril-junio), cuando el Proyecto continúa contemplando que la entrada en vigor de la Ley se producirá tres meses después de la publicación de la norma en el Boletín Oficial del Estado (BOE).



## El devenir de este Proyecto de Ley a efectos de su aprobación parlamentaria pudiera resultar en la práctica impactado por la tramitación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2020.

El momento del tiempo en el que nos encontramos llevaría a que, si la publicación en el BOE de la Ley de ISD aprobada por el Parlamento español se produjera después del 31 de marzo de 2020, el ISD español entraría en vigor con posterioridad al segundo trimestre de 2020, con lo que sería muy dudoso que dicho trimestre natural constituyera periodo de liquidación a efectos del Impuesto; todo ello, más cuando se establece expresamente que, para determinar el umbral cuantitativo de “ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas” que permite (junto con el de importe neto de cifra de negocios global) desencadenar el ISD para 2020, el Proyecto de Ley establece que se tendrán en cuenta los ingresos generados desde la entrada en vigor de la norma hasta la finalización del plazo de liquidación, elevado al año.

En cualquier caso, y aun cuando sean procesos normativos independientes (en nuestra regulación tributaria, los nuevos impuestos deben en principio crearse por medio de Ley específica), entendemos que el devenir de este Proyecto de Ley a efectos de su aprobación parlamentaria pudiera resultar en la práctica impactado por la tramitación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2020.

Con respecto al resto de elementos relevantes del nuevo tributo, además de remitirnos al contenido de nuestro [Periscopio de principios de 2019](#) sobre esta materia, pasamos a continuación a enumerar brevemente sus aspectos esenciales (más allá de los ya citados anteriormente), que coinciden con los del Proyecto de Ley anterior (publicado, como se ha dicho, en el Boletín Oficial de las Cortes Generales -Congreso de los Diputados-, el 25 de enero de 2019), y que se alinean con el contenido de la Directiva comunitaria sobre este Impuesto que finalmente no prosperó, por lo que todas

las incertidumbres y efectos potencialmente indeseados asociados a dichos textos (entre otros, el efecto “cascada” -que se vincula a la definición precisa de las operaciones cualificadas y de los contribuyentes afectados- y el tratamiento de operaciones vinculadas en sociedades con control inferior al 100%) continúan abiertos.

### Configuración y objeto del Impuesto

El ISD se articula, en el Proyecto de Ley, como un tributo de carácter indirecto, ya que no tiene en cuenta las características del prestador de los servicios digitales, por ejemplo, la capacidad económica de este, sino que grava un determinado tipo de servicios concretos “servicios digitales”.

Constituyen el objeto de este Impuesto, aplicable en todo el territorio español, las prestaciones de servicios digitales en los que las empresas que los prestan monetizan la contribución generada al proceso de creación de valor por los distintos usuarios.

Concretamente, se consideran “servicios digitales” gravables (“operaciones cualificadas”) los siguientes:

- Servicios de publicidad en línea, considerados como servicios de inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de esa interfaz.
- Servicios de intermediación en línea, puesta a disposición de plataformas que permitan a diferentes usuarios ponerse en contacto para facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre ellos.
- Servicios de transmisión de datos, entendidos como venta o cesión de datos de usuarios recopilados en las interfaces digitales en las que estos actúan.



Únicamente tendrán la consideración de contribuyentes por este nuevo impuesto aquellas entidades que superen los umbrales establecidos.

### Contribuyentes

Este Proyecto, en línea con su predecesor, contempla dos umbrales con el objetivo de limitar la aplicación de este impuesto, dentro de las que prestan los servicios digitales antes descritos, a aquellas entidades denominadas “empresas de gran envergadura” y que a su vez tengan una “huella digital significativa”.

Esto se traduce en que únicamente tendrán la consideración de contribuyentes por este nuevo impuesto aquellas entidades que superen los siguientes umbrales:

- Que el total de los ingresos del ejercicio anterior supere los 750 millones de euros (por todos los conceptos de actividad, esto es más allá de las operaciones cualificadas, a diferencia, por ejemplo, del caso de Francia, en el que este umbral se refiere a los ingresos por servicios digitales exclusivamente).
- Que el total de los ingresos derivados de prestaciones de “servicios digitales” a usuarios en territorio español supere los 3 millones de euros en el ejercicio anterior.

No obstante, para las entidades que pertenezcan a un grupo, se establece que para determinar si se rebasan dichos umbrales se deberán computar los importes de todo el grupo.

### Supuestos de no sujeción

La norma contempla, asimismo, determinados supuestos que quedarán no sujetos al ISD español (alguno de los cuales, como se dijo, sí que se encuentran dentro de las actividades de digitalización de la economía capturadas bajo la solución internacional antes mencionada, en proceso de consenso global en estos momentos):

- a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario;
- b) las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea;
- c) 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;
- d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas;
- e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas;
- f) las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

### Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales

Para que las prestaciones de servicios digitales referidas anteriormente queden sujetas a este Impuesto, deberán estar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto. Se considera que existe dicha vinculación cuando los usuarios de los servicios estén situados en este territorio, y por lo tanto pueda entenderse que existe un nexo que justifique la posibilidad de gravamen por ISD.



## El período de liquidación será trimestral, a excepción de las liquidaciones relativas al segundo y tercer trimestre del ejercicio 2020

Para la determinación de este nexo, se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de los usuarios para los tipos de operaciones que configuran el hecho imponible:

- a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.
- b) En el caso de los servicios de intermediación en línea, bien cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial, o bien, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en nuestro territorio.
- c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial español.

### Devengo, base Imponible, tipo impositivo y periodo de liquidación

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al ISD, realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. Se establecen una serie de criterios a efectos de cálculo de la base imponible, sustancialmente por aplicación a los ingresos totales por servicios digitales, de determinadas reglas proporcionales entre operaciones

cualificadas que se entienden efectuadas en España (ver el apartado anterior sobre “lugar de realización”) y el total de éstas (independientemente de dónde se lleven a cabo).

El tipo impositivo aplicable propuesto es del 3% y el devengo del ISD se producirá en el momento en que se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

El período de liquidación será trimestral, a excepción de las liquidaciones relativas al segundo y tercer trimestre del ejercicio 2020, que se posponen hasta al menos el 20 de diciembre de ese año (como ya se ha expuesto anteriormente).

### Obligaciones formales

De modo idéntico a la regulación del anterior Proyecto de Ley, el actual contempla una serie de aspectos formales, sometidos a desarrollo reglamentario, de obligado cumplimiento para los contribuyentes de ISD, entre los que destacan i.- la llevanza de registros a efectos del ISD, ii.- la presentación periódica de información relativa a las operaciones cualificadas, iii.- la conservación de los medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación de los servicios digitales gravados y, sobre todo, iv.- el establecimiento de los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del Impuesto. El incumplimiento de de esta última obligación formal (la numerada como iv.-) supone la comisión de una infracción tributaria grave sancionable con multa del 0,5% del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural de incumplimiento.

### Entrada en vigor

Como ya se ha señalado en otra parte de esta nota, la Ley de ISD entrará en vigor transcurridos 3 meses desde su publicación en el Boletín Oficial del Estado