

Impuesto sobre determinados Servicios Digitales: España se suma a los países con regulación doméstica

Aprobada en el Senado la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (“ISD”).

Octubre 2020

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

Álvaro Sánchez-Herrero Clemente

Socio Responsable de Servicios Legales y Fiscales para el sector Technology, Media & Telecoms (TMT)

alvaro.sanchez-herrero@pwc.com

Cristina Foyedo Lahoz

Abogada especializada en sector TMT

cristina.foyedolahoz@pwc.com

Pablo Fernández Hernández

Asesor especializado en sector TMT

pablo.fernandez.hernandez@pwc.com

En un escenario de no modificación del texto remitido por el Congreso de los Diputados, el de la aprobación por el Senado, el 7 de octubre de 2020, era el último trámite que debía superar el Proyecto de Ley del ISD, quedando pendiente solo su publicación en el Boletín Oficial del Estado (en relación con el contenido de detalle de la Ley del ISD nos remitimos a lo recogido en [anteriores Periscopios](#)).

España no ha querido pues esperar a la materialización de una solución internacional (alrededor del denominado Pilar I, cuyo avance se ha estancado – la UE amenaza con abrir su propio camino-), y ha regulado domésticamente esta materia de modo unilateral y en principio transitorio, siguiendo los pasos de otros países como Francia y Reino Unido.

El ISD es un tributo definido normativamente como indirecto, que deberá ser liquidado trimestralmente y que grava al 3% las siguientes operaciones cualificadas (“servicios digitales”):

- **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**, entendidos como la puesta a disposición de plataformas que permitan a diferentes usuarios ponerse en contacto entre ellos, bien para facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes, bien para interactuar entre ellos.
- **Servicios de transmisión de datos**, esto es, la venta o cesión de datos de usuarios recopilados en las interfaces digitales por la actividad de éstos.

Contribuyentes

Únicamente tendrán la consideración de contribuyentes del ISD, residentes o no, 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).
- Que el total de los ingresos derivados de la prestación de “**servicios digitales**” realizadas en territorio español **supere los 3 millones** de euros en el año natural anterior.

No obstante, para las entidades que pertenezcan a un grupo en el sentido del art 42 del Código de Comercio, los umbrales se determinan a nivel de grupo.

Enmiendas no aprobadas que evidencian puntos de conflicto

En su trámite parlamentario en el Senado, los diferentes Grupos han presentado una totalidad de 91 enmiendas parciales al Proyecto de Ley (muchas de las cuales ya habían sido invocadas en el Congreso), rechazadas en su totalidad, que son un termómetro de sus puntos controvertidos. A modo de ejemplo, mencionamos los siguientes:

- La inclusión del **carácter transitorio** de la Ley del ISD (una vez adoptada una solución internacional, global o europea) en el articulado de la norma (y no en el Preámbulo).
- El “**efecto cascada**” del Impuesto como generador de imposición en cadenas de prestaciones digitales que “embenen” otras, estando todas ellas sujetas al ISD.



La dificultad práctica en la determinación de los elementos cuantitativos del ISD (certeza y prueba de la información, sobre todo en relación con los criterios de localización de operaciones gravadas) probablemente demande de las empresas contar con asistencia externa para su aseguramiento

- La necesidad de eliminar la **doble imposición** con respecto a Impuestos tales como el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).
- La conveniencia de referir el **umbral de ingreso “mundial”** a actividades cualificadas.
- La determinación de las **operaciones intragrupo** que quedan no sujetas al ISD a los supuestos de grupo de sociedades del art 42 del Código de Comercio y no a los casos de participación entre entidades al 100 %.
- La mejora en la definición de determinados **supuestos gravados** (contenidos digitales, publicidad en línea dirigida, *marketplaces*) y la **referencia explícita a ciertos supuestos no sujetos** (comunicaciones electrónicas y contenidos audiovisuales, *cloud computing*...).
- La clarificación de los **criterios de localización** en las operaciones sujetas (sobre todo en *online advertising*).
- La simplificación, por utilización de criterios de **agregación**, en la determinación de la **base imponible**.
- La modulación de determinadas **obligaciones formales**, en particular de la de “*establecimiento de sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación*” de la Ley del ISD.
- El **régimen sancionador** de la norma no tiene en cuenta que puede haber situaciones en las que los usuarios oculten su dirección IP por motivos lícitos y sin motivación fiscal alguna, por lo que el contribuyente que presta el servicio digital desconocerá la ubicación de sus usuarios según IP.
- Se ha propuesto que el **período de liquidación** del ISD sea anual dada la complejidad administrativa y técnica que se puede producir para poder determinar los ingresos derivados de determinadas fuentes.
- Sin negar su contribución a la agilidad y flexibilidad, discrepancia con la **remisión a la Ley de Presupuestos Generales del Estado** para la modificación de elementos relevantes del ISD (Disposición Final Tercera).

Otros elementos a considerar, vinculados a la norma aprobada

- Pese a ser calificado en la Ley como impuesto indirecto, podría argumentarse que se trata en realidad de un **impuesto directo** (recuérdese por ejemplo su “conexión” con la solución internacional del “Pilar I”) con

el debate sobre la potencial aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por España.

- La complejidad práctica en la **determinación con certeza de los elementos cuantitativos del ISD** (base imponible, con particular atención a la aplicación de los **criterios de localización** de los servicios digitales en España), supone que los contribuyentes podrían necesitar **soluciones de aseguramiento** en este ámbito, potencialmente prestados por terceros.
- Implicaciones a efectos de la **Ley Orgánica de Protección de Datos Personales** y garantía de los derechos digitales en la determinación del lugar en que se han utilizado los dispositivos de los usuarios, localizados a partir de las direcciones IP de los mismos.

Otros desafíos en la economía

- La implantación unilateral de esta medida podría potencialmente reducir el **interés de la inversión extranjera en España en el ámbito de la prestación de servicios digitales** (o en la consolidación o incremento de su presencia), hasta incluso llegando al planteamiento por parte de multinacionales digitales de reducir su perfil en nuestro país, si su cuota de negocio no compensara el aumento de carga impositiva.
- Potencial **repercusión, al menos parcial, del ISD** a los usuarios personas físicas, y sobre todo a pequeñas y empresas medianas (el tejido empresarial básico del país), con el consiguiente impacto en beneficios y competitividad de nuestro mercado en comparación con otros en los que no existiera un impuesto similar implantado.

Desarrollo reglamentario

Queda pendiente el **desarrollo y ejecución** de esta Ley a través de un Reglamento (Disposición Final Segunda) y en particular detalle, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 13 y 14 de la Ley del ISD, las distintas **obligaciones formales** que tendrán que cumplir los contribuyentes de este impuesto. Se ha habilitado en este punto un periodo de **consulta pública hasta el 13 de octubre de 2020**.

Entrada en vigor

La presente Ley entrará en vigor a los **tres meses de su publicación en el BOE**, por lo que la primera autoliquidación de este impuesto por los contribuyentes afectados por el mismo se producirá por referencia al periodo que media entre la fecha de entrada en vigor (dentro de 2021) y el 31 de marzo de 2021.