

Impuesto sobre determinados Servicios Digitales en España: El círculo normativo se empieza a cerrar

Analizamos el Proyecto de Real Decreto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales

11 de diciembre 2020

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal

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

El pasado 3 diciembre de 2020 se publicó en la [web del Ministerio de Hacienda](#) el borrador de Real Decreto que, principalmente, aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Servicios Digitales (ISD), documento sometido a trámite de audiencia pública hasta el próximo 16 de diciembre.

En lo que se refiere al contenido del Reglamento (con tan solo dos artículos en el texto actual), el borrador de norma se limita a establecer determinada regulación en relación con obligaciones formales que se encomendaban expresamente a desarrollo reglamentario en virtud del artículo 13 de la Ley 4/2020, de ISD, concretamente las recogidas en los apartados a), c) y d) del citado artículo.

Una regulación insuficiente

La limitación del desarrollo reglamentario a estos apartados del artículo 13 en el borrador llama particularmente la atención en relación con la ausencia (al menos aparente) de dicha regulación para el apartado h) de dicho artículo, que recoge la única obligación formal bajo la Ley de ISD cuyo incumplimiento se califica como infracción tributaria grave y que lleva una sanción pecuniaria aparejada que puede llegar a 400.000 euros por cada año natural en que se haya producido dicho incumplimiento (artículo 15.2 de Ley 4/2020). Nos referimos a la obligación formal consistente en "(...) establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto (...)".

Y decimos "aparente", puesto que alguien podría pretender que esta regulación del artículo 13.h) de la Ley se encontraría recogida indirectamente en el artículo 1 del borrador de Reglamento, en el que se detallan los medios de geolocalización para la localización de los dispositivos de los usuarios alternativos a la basada en la dirección IP de dichos dispositivos (artículo

7.4 de la Ley 4/2020), en aquellos supuestos en que pueda concluirse que el lugar es otro diferente del que, incorrectamente, determina la dirección IP. Tales sistemas alternativos, señala el borrador, consistirían en la geolocalización basada en la dirección MAC o en identificación de redes, o bien en la geolocalización física por satélite, o por antenas terrestres o balizas. 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.

No parece suficiente esta regulación como desarrollo del artículo 13.h), sino más bien una mera especificación de la norma contenida en el citado artículo 7.4 de la Ley sobre localización de los dispositivos de los usuarios (así lo menciona el propio texto del artículo 1 del borrador, amparada en la habilitación general al "Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta Ley" de la Disposición final segunda de la Ley 4/2020).

Obligación de llevanza de registros

En otro orden de cosas, es en el artículo 2 del borrador de Reglamento donde se desarrollan, en nuestra opinión, los apartados c) y d) del artículo 13 de la Ley de ISD. Allí se indica, en relación con el apartado c) (que regula la obligación de "llevar los registros que se establezcan reglamentariamente"), que por cada periodo de liquidación trimestral, los contribuyentes de ISD "estarán obligados a la llevanza, conservación y puesta a disposición de la Administración Tributaria de registros por cada operación (...)". El texto actual no aclara si dichos registros sólo se entregarán a petición expresa de la Administración, o éstos deben acompañar automáticamente a cada autoliquidación trimestral de ISD.

El borrador explicita, por cada tipo de hecho imponible (publicidad en línea, intermediación



La regulación, en su borrador actual, configura a la memoria descriptiva, por mandato normativo, en un auténtico “defense file” de la posición del contribuyente de ISD en relación con su liquidación del Impuesto, en el que se combinan aspectos de negocio, técnico-fiscales y de procesos, tanto de extracción de la información como tecnológicos, lo que le convierte en un documento extremadamente relevante.

en línea -con o sin facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios a los usuarios- y transmisión de datos) que magnitudes deben contenerse en los citados registros, siendo quizá lo más relevante que, en relación con la de “*ingresos totales*”, se solicita la identificación de los clientes (recuérdese que globales), incluyendo “*nombre y apellidos, razón social o denominación completa y, si está disponible, el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal*”.

Por otro lado, el artículo 2 del borrador del Reglamento de ISD también señala que las operaciones objeto de registro “*deberán hallarse anotadas en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario*”, sin que quede muy claro en qué se diferencian ambos momentos temporales (la Orden Ministerial que regulará las autoliquidaciones por ISD -artículo 14 de la Ley- no ha sido todavía aprobada).

Memoria descriptiva

Pero quizá lo más novedoso del borrador, entendemos que en desarrollo del apartado d) del artículo 13 de la Ley 4/2020 (que recoge la obligación formal de “*presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales*”), es que, también por cada periodo de liquidación trimestral, los contribuyentes de ISD “*estarán obligados a la llevanza, conservación y puesta a disposición de la Administración Tributaria de (...) una memoria descriptiva (...)*” (el subrayado es nuestro), siendo de nuevo incierto si se debe producir su aportación junto con cada autoliquidación,

Según dispone el artículo 2.3 del borrador actual, “*la memoria descriptiva contendrá los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas para:*

- a) *Analizar la sujeción al impuesto de los servicios digitales sujetos a que se refiere el artículo 4.5 de la Ley del Impuesto, así como la no sujeción de los servicios recogidos en el artículo 6 de dicha Ley.*
- b) *Localizar la prestación de cada tipo de servicio y su atribución al territorio de aplicación del impuesto (...)*
- c) *Calcular los ingresos correspondientes a cada prestación de servicio sujeta al impuesto.*
- d) *Identificar los ficheros, programas y aplicaciones empleados en los procesos anteriores para cada periodo de liquidación”.*

En nuestra opinión, la regulación, en su borrador actual, configura a la memoria descriptiva, por mandato normativo, en un auténtico “*defense file*” de la posición del contribuyente de ISD en relación con su liquidación del Impuesto, en el que se

combinan aspectos de negocio, técnico-fiscales y de procesos, tanto de extracción de la información como tecnológicos, lo que le convierte en un documento extremadamente relevante.

Declaración censal obligatoria

Asimismo, el borrador de Real Decreto contiene, además del borrador de Reglamento de ISD, una Disposición adicional primera que propone la modificación del 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.

Su propósito, según señala la Exposición de Motivos del borrador, es atender al desarrollo de la “*obligación formal del artículo 13.1.a) de la Ley 4/2020, [que] debe cumplirse a través de las declaraciones de alta, modificación y cese del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, a la que estaría obligado en todo caso el contribuyente por su condición de empresario. Además, se considera necesario que el Censo identifique a los contribuyentes de este impuesto, y, por tanto, que se recoja de manera expresa, dentro de los datos a comunicar, la condición de contribuyente del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o los cambios que se produzcan en la situación tributaria relacionada con el impuesto*”.

Elo supone que, incluso para los empresarios o profesionales que ya forman parte del censo tributario en España, deba producirse una comunicación formal de su condición de contribuyentes del ISD.

Próximos pasos

Para concluir, nada se recoge expresamente en esta versión del Real Decreto de desarrollo de la Ley de ISD en relación con el detalle reglamentario (que fuera preciso en su caso) del resto de obligaciones formales contenidas en el artículo 13, concretamente en sus apartados b), e), f), g) y (el ya citado) h).

Ni tampoco, bajo la habilitación genérica ya citada de la Disposición final segunda de la Ley 4/2020, una guía, bajo un formato asimilable al de los “ISDs” francés o británico, que proporcione mayor detalle y claridad en la aplicación del ISD a supuestos de negocio concretos, que es en estos momentos una reclamación generalizada de las empresas.

En ambos casos (aunque más probable en el primero), todo ello podría incorporarse en la nueva versión del borrador de Real Decreto una vez la Administración valore las propuestas de los diferentes “*stakeholders*” tras el final del periodo de audiencia pública. Pero, con una entrada en vigor del ISD el próximo 16 de enero, el tiempo corre...