



MINISTERIO  
DE HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

## MEMORIA DEL ANÁLISIS DEL IMPACTO NORMATIVO DEL PROYECTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

CORREO ELECTRÓNICO

[registro@tributos.hacienda.gob.es](mailto:registro@tributos.hacienda.gob.es)

ALCALA, 5  
28014 MADRID  
TEL: 91 595 80 00  
FAX: 91 595 84 46



## ÍNDICE

<b>I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO</b> .....	3
1. Motivación .....	4
2. Objetivos .....	4
3. Alternativas .....	5
4. Adecuación a los principios de buena regulación .....	5
5. Plan Anual Normativo .....	6
<b>II. CONTENIDO, ANÁLISIS JURÍDICO Y DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN</b> .....	6
1. Contenido.....	6
2. Análisis jurídico .....	18
3. Descripción de la tramitación.....	18
<b>III. ANÁLISIS DE IMPACTOS</b> .....	19
1. Adecuación de la norma al orden de distribución de competencias .....	19
2. Impacto económico y presupuestario .....	19
3. Impacto por razón de género .....	20
4. Otros impactos .....	20



Para la elaboración de la memoria se ha tenido en cuenta la estructura prevista en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE de 28 de noviembre), así como la Guía Metodológica para la Elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo a la que se refiere la disposición adicional primera del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (BOE de 14 de noviembre).

## **I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO**

### **1. Motivación**

La elaboración de esta Ley, por la que se crea un nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en adelante el IDSD, responde a la necesidad de hacer frente a los retos que, desde el punto de vista fiscal, plantea la digitalización de la economía.

La economía mundial está adquiriendo rápidamente carácter digital y, como consecuencia de ello, han surgido nuevas maneras de hacer negocios. Los modelos de negocio digitales se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, incluso transfronterizas, con escasa o nula presencia física, en la importancia de los activos intangibles, y en el valor de los datos y las contribuciones de los usuarios finales a la creación de valor.

Sin embargo, las actuales normas fiscales internacionales se basan sobre todo en la presencia física y no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos. Así, no tienen en cuenta los modelos de negocio en los que las empresas pueden prestar servicios digitales en un país sin estar físicamente presentes en él, tienen dificultades para impedir la deslocalización de activos intangibles a países o territorios de escasa o nula tributación, y tampoco reconocen el papel que desempeñan los usuarios en la generación de valor para las empresas más digitalizadas mediante el suministro de datos o la generación de contenidos o como componentes de las redes en que se basan muchos modelos de negocio digitales. Todo ello provoca una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan.

Lo anterior pone de manifiesto que las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades no resultan ya apropiadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía, cuando estos están íntimamente ligados a valor creado por datos y usuarios, y requieren una revisión.

El proceso para la revisión de esas normas viene ya produciéndose desde hace años a nivel internacional. Así, en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 han sido especialmente relevantes en este sentido en los últimos tiempos el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), y en especial su Informe relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital de 5 de octubre de 2015, así como el Informe intermedio sobre los retos fiscales derivados de la digitalización de 16 de marzo de 2018. En el ámbito de la Unión Europea lo han sido la Comunicación de la Comisión Europea “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital”, adoptada el 21 de septiembre de 2017, y el paquete de propuestas de Directivas y Recomendación para alcanzar una imposición justa y eficaz de la economía digital



presentadas el 21 de marzo de 2018. Todo este esfuerzo constituye además una buena muestra de la preocupación que existe a nivel mundial sobre esta cuestión.

Habida cuenta de la dimensión mundial del problema que plantea la imposición relacionada con determinados modelos de negocio digitales, existe consenso internacional en que la mejor estrategia para abordarlo consistiría en encontrar una solución al respecto también a nivel mundial, es decir, en el seno de la OCDE. Dicha solución podría consistir en una revisión del concepto de establecimiento permanente (digital) que permitiera asignar la parte del beneficio obtenido por la empresa correspondiente al valor derivado de los datos y contribuciones de los usuarios al país del que emanan o en el que se encuentran esos datos y esos usuarios. Sin embargo, puesto que la adopción e implementación de estas medidas consensuadas a nivel internacional y multilateral podría demorarse mucho tiempo, diversos países han comenzado a adoptar medidas unilaterales para tratar de afrontar este problema. Tanto el acuerdo mundial como la adopción de medidas unilaterales son soluciones legítimas previstas en el aludido Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización.

A esta corriente de adopción de medidas unilaterales no han sido ajenos los Estados miembros de la Unión Europea, existiendo ya varios Estados miembros que han adoptado o están en vías de adoptar alguna medida en tal sentido. Además, la propia Comisión Europea presentó el 21 de marzo de 2018, a instancia del Consejo, una propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, uno de cuyos principales objetivos es corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países donde estas desarrollan su actividad. La propuesta de la Comisión Europea consiste en un impuesto indirecto sobre las prestaciones de determinados servicios digitales.

El IDSD regulado en esta Ley persigue en este punto un objetivo idéntico al del impuesto planteado por la Comisión Europea, y de hecho se ajusta en gran medida a este último. Sin embargo, se anticipa a la conclusión de las discusiones relativas al mismo en el seno de la Unión Europea. Ello se debe a que el largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario, hacen necesario adoptar, siguiendo el camino iniciado por otros países, una solución unilateral que permita a España ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa.

Siendo esta la principal justificación del Impuesto, y reconociéndose que al tratarse de un impuesto indirecto puede generar situaciones de doble imposición para determinadas empresas que ya hubieran tributado en sus países de residencia a través de un impuesto sobre sociedades, se asume como un impuesto de carácter provisional, que debería desaparecer tan pronto como se hubiera alcanzado a nivel mundial, y se hubiera implementado, una solución duradera que permitiera asignar una parte del beneficio obtenido por las empresas multinacionales más digitalizadas, correspondiente al valor derivado de los datos y contribuciones de los usuarios, al país del que estos emanan o en el que se encuentran esos datos y esos usuarios.



## 2. Objetivos

El principal objetivo que se persigue a través del IDSD es que España pueda ejercer derechos de imposición que legítimamente le corresponden en su territorio, en relación con determinadas prestaciones de servicios digitales, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa, así como mejorar la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Este objetivo se consigue mediante el gravamen de las prestaciones de determinados servicios digitales, que constituyen el objeto del impuesto. En concreto, se trata de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que contribuye al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.

## 3. Alternativas

La creación de un impuesto *ex novo* debe hacerse necesariamente mediante una norma con rango de ley sin que, por tanto, se hayan considerado otras alternativas normativas de menor rango.

No obstante, sí se ha valorado la posibilidad de aprobar el IDSD mediante un Real Decreto-ley. Sin embargo, aun cuando los problemas que trata de solucionar podrían justificar el recurso a una norma de este tipo por razones de extraordinaria y urgente necesidad, su especial novedad en el derecho interno hace recomendable que su incorporación a este se efectúe mediante la tramitación de un proyecto de ley ordinaria, con objeto de evitar cualquier controversia sobre la idoneidad jurídica del instrumento normativo utilizado.

Como se ha indicado, la creación de este impuesto supone anticiparse a la conclusión de las discusiones relativas al mismo en el seno de la Unión Europea. No obstante, esto se ha considerado necesario dado el largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario.

## 4. Adecuación a los principios de buena regulación

El texto normativo se adapta a los principios de buena regulación previstos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre).

Así, se cumplen los principios de necesidad y eficacia. En particular, puesto que lo que la nueva norma regula es la adopción de una medida unilateral que consiste en la creación *ex novo* de un tributo, se hace necesaria su adopción mediante una norma con rango de ley, sin que se hayan considerado otras alternativas normativas de menor rango. La nueva Ley se constituye como el instrumento idóneo desde el punto de vista de la eficacia para alcanzar los objetivos de política económica general previstos en la misma: hacer frente a los retos que, desde el punto de vista fiscal, plantea la digitalización de la economía, como es en particular el de corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países donde estas desarrollan su actividad.



Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha procurado alcanzar estrictamente los objetivos perseguidos. En particular, únicamente se han considerado como hechos imponderables aquellos que están previstos como tales en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea el 21 de marzo de 2018, que son los relativos a aquellos modelos de negocio en los cuales se entiende que los problemas detectados se presentan de forma más exacerbada, sin que se hayan incluido en esa relación de hechos imponderables los relativos a otros supuestos también potencialmente perjudiciales.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico nacional. Asimismo, se han desplegado los mayores esfuerzos para tratar de garantizar esa misma seguridad jurídica en la interpretación y aplicación del impuesto regulado en el proyecto normativo, lo que no obstante constituye un verdadero reto debido al carácter altamente novedoso de los conceptos que se manejan en el mismo, no solo en el ámbito de nuestro derecho interno, sino a nivel mundial.

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el Boletín Oficial del Estado, se garantiza la publicación del proyecto así como de su Memoria del Análisis de Impacto Normativo en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, a efectos de que puedan ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las obligaciones formales que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar un mínimo control de su actividad por parte de la Administración tributaria.

## **5. Plan Anual Normativo**

La decisión de tramitación de esta norma, justificada por los motivos antes comentados, y condicionada en buena medida por la reciente evolución de la economía digital en el contexto internacional, explica que no fuera recogida en su día cuando se elaboró el Plan Anual Normativo, a que se refiere el artículo 25 de la mencionada Ley 50/1997, correspondiente al año 2018.

## **II CONTENIDO, ANALISIS JURÍDICO Y DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN**

### **1. Contenido**

Antes de pasar a analizar en detalle el articulado del impuesto, se ofrece a continuación una visión general del mismo.

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) es un tributo de naturaleza indirecta que grava las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.

En particular, el impuesto se limita a gravar únicamente las siguientes prestaciones de servicios, que a efectos de esta Ley se identifican como servicios digitales: la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (servicios de publicidad en línea); la puesta a



disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios (servicios de intermediación en línea); y la transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (servicios de transmisión de datos).

Son contribuyentes de este impuesto las personas y entidades, ya estén establecidas en España, en otro Estado miembro de la Unión Europea o en cualquier otro Estado o territorio no perteneciente a la Unión Europea que, al inicio del periodo de liquidación, superen los dos siguientes umbrales: que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para así determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios situados en territorio español), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros. En el año 2019, a efectos de determinar el cumplimiento de este último umbral se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de esta Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año.

Solo se sujetarán al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en ese territorio, que es lo que constituye precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen. A efectos de considerar a los usuarios como situados en el territorio de aplicación del impuesto se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios, localizados a su vez, en general, a partir de las direcciones de protocolo de Internet (IP) de los mismos, salvo que se utilicen otros medios de prueba, en particular, otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos.

Con el fin de aplicar esta Ley, los datos que pueden recopilarse de los usuarios se limitan a aquellos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto. Por su parte, cualquier tratamiento de datos personales realizado en el contexto del IDSD debe realizarse de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

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 impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo. A efectos de cálculo de la base se establecen unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios.

El impuesto se exigirá al tipo del 3 por ciento, el devengo se producirá por cada prestación de servicios gravada, y el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.



Esta Ley consta de dieciséis artículos y cuatro disposiciones finales.

El **artículo 1** (naturaleza y objeto) establece que el IDSD es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.

Constituyen pues el objeto del impuesto las prestaciones de determinados servicios digitales. Se trata concretamente, como indica la exposición de motivos, de algunos servicios en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa, que a través de dichos servicios monetiza esas contribuciones de los usuarios. Es decir, los servicios contemplados por este impuesto son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios. El papel que desempeñan los usuarios de estos servicios digitales es único y más complejo que el que adoptaba tradicionalmente un cliente de un servicio offline.

El nexo con el territorio español que legitima el establecimiento del impuesto por parte de España lo constituye precisamente el hecho de que dichos usuarios estén situados en territorio español (las reglas para determinar si concurre esta circunstancia se establecen más adelante). Con este enunciado, el primer artículo del impuesto, leído conjuntamente con la exposición de motivos, permite entender la justificación general del impuesto.

El hecho de que el impuesto se centre en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, implica que aquel no deba ser considerado como un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no quede comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el mencionado Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Dicho informe fue adoptado por consenso por el llamado Marco Inclusivo para BEPS, del que forman parte en la actualidad más de 110 países. Este es el elemento fundamental por el que el impuesto se configura como de naturaleza indirecta. En la exposición de motivos se aclara, además, que a pesar de esta naturaleza indirecta, no por ello entra en conflicto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el que es perfectamente compatible.

El **artículo 2** (territorio de aplicación del impuesto) establece que el impuesto se aplica en todo el territorio español, lo que se entenderá 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.

El **artículo 3** (tratados y convenios) señala que lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Se trata de la fórmula general habitual por la cual se establece la prevalencia, en caso de conflicto, de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno frente a lo establecido en la propia Ley reguladora del impuesto. No obstante, como consecuencia del carácter indirecto del impuesto, no es previsible que exista conflicto alguno entre este impuesto y lo dispuesto en los convenios internacionales en materia tributaria suscritos por España, que tratan habitualmente de evitar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta (y a veces sobre el patrimonio), ya que, como se ha indicado anteriormente, no





estamos ante un impuesto sobre la renta de los previstos en el artículo 2 del Modelo de Convenio de la OCDE. El impuesto no queda, por tanto, comprendido dentro de los convenios para evitar la doble imposición, sin perjuicio de la aplicabilidad en relación con el mismo de ciertos artículos de los convenios, como los concernientes al intercambio de información, la asistencia en la recaudación, o la no discriminación, que recogen acuerdos entre las partes que no están constreñidos o limitados a los impuestos comprendidos en el convenio.

En el **artículo 4** se recogen una serie de conceptos y definiciones, exclusivamente a efectos de esta Ley, que son necesarias para la aplicación del impuesto. Se trata de los conceptos de: contenidos digitales, dirección de Protocolo de Internet (IP), grupo, interfaz digital, servicios digitales, servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea, servicios de transmisión de datos, usuario, publicidad dirigida, servicios financieros regulados y entidad financiera regulada (incluyéndose estos tres últimos a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública).

El concepto de contenidos digitales (datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital) no coincide estrictamente, a pesar de su similitud, con el que se utiliza en el ámbito de la normativa comunitaria del IVA reguladora de los servicios electrónicos, pero se ha querido respetar en la medida de lo posible el concepto previsto en la aludida propuesta de Directiva de la Comisión Europea de 21 marzo de 2018.

La definición de la dirección de Protocolo de Internet (IP) como un código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet será necesaria para poder determinar en la mayor parte de los casos el lugar físico en que se entiende que se encuentran los dispositivos utilizados por los usuarios.

El concepto de grupo (conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas) no sigue estrictamente la redacción de la propuesta de la Comisión Europea, ya que se ha hecho necesario adoptar la fórmula que se ha utilizado habitualmente en nuestro derecho interno al incorporar las obligaciones derivadas del Informe país por país.

Se entiende por interfaz digital cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital.

Las siguientes definiciones son fundamentales a efectos de aplicación del impuesto. Se definen como servicios digitales, exclusivamente a efectos de esta Ley, los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos. Las prestaciones de dichos servicios digitales son las únicas gravadas por el impuesto.

Por servicios de publicidad en línea se entienden aquellos consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Se aclara, para evitar supuestos de imposición en cascada, que cuando la entidad que incluya la publicidad no sea a la vez la propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.



Por servicios de intermediación en línea se entienden los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (es decir, que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. Puede observarse que dentro de este concepto existen en realidad dos categorías de servicios que van a ser generadores de dos hechos imponibles distintos: por un lado, se gravarán las prestaciones de servicios de intermediación en línea que faciliten el intercambio de bienes o servicios subyacentes (bienes o servicios que, por su parte, no quedarán gravados); y, por otro lado, se gravarán las prestaciones de servicios de intermediación en línea que simplemente permitan a los usuarios acceder, por ejemplo, a una red social, entrando en contacto con otros usuarios, aun cuando no exista intercambio de subyacentes.

Finalmente, por servicios de transmisión de datos se entenderán los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

El concepto de usuario se define de forma amplia, como cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital.

Por su parte, se entiende por publicidad dirigida cualquier forma de comunicación digital comercial con la finalidad de promocionar un producto, servicio o marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados de ellos. Se considerará que toda la publicidad es “publicidad dirigida”, salvo prueba en contrario.

Por último, los conceptos de servicios financieros regulados y entidad financiera regulada servirán para establecer determinados supuestos de no sujeción.

El **artículo 5** regula el hecho imponible, estableciendo la sujeción al impuesto de las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto.

Conforme a este artículo quedan por tanto gravadas exclusivamente las prestaciones de servicios digitales (según el concepto anteriormente definido), cuando estas se efectúen por los contribuyentes del impuesto, pero únicamente en la medida en que dichas prestaciones se realicen en el territorio de aplicación del impuesto. A su vez, como se verá en artículos subsiguientes, se deben entender como realizadas en el territorio de aplicación del impuesto únicamente aquellas prestaciones en relación con las cuales existe intervención, en alguna medida, de usuarios situados en dicho territorio.

En el **artículo 6** se regulan diversos supuestos de no sujeción al impuesto que, en general, coinciden con supuestos previstos en la propuesta de la Comisión Europea.

Dichos supuestos son:

- 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; es decir, las actividades minoristas de comercio electrónico; este supuesto, de carácter aclaratorio, busca



dejar sin ningún género de dudas al margen del impuesto los suministros de bienes o servicios realizados por el propio proveedor de los mismos. Los únicos tipos de servicios prestados por ese proveedor que se quieren gravar con este impuesto son aquellos en los que éste actúa como intermediario, en el marco del servicio de intermediación en línea en que existen bienes o servicios subyacentes. En la exposición de motivos se explica que estas ventas de bienes o servicios no se quieren gravar porque, para el minorista, la creación de valor en estos casos reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación. A fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación.

- 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; como en el caso anterior, estas entregas de bienes o prestaciones servicios subyacentes se quieren dejar claramente fuera del ámbito del impuesto.
- 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; con este supuesto se pretenden dejar fuera del ámbito del impuesto aquellas prestaciones de servicios de intermediación en línea en las que, a pesar de existir ciertamente una puesta a disposición de usuarios de una plataforma digital multifacética, dicho servicio se presta por parte de la entidad con la única o principal finalidad de facilitar aquellos otros servicios que constituyen su verdadero objetivo, como serían el suministro de contenidos digitales, la prestación de servicios de comunicación, o la prestación de 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 participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

Los tres últimos supuestos fueron modificados a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública.

Finalmente cabe indicar que no se ha incluido un supuesto de no sujeción de los previstos en la propuesta de la Comisión Europea, que es el relativo a la no sujeción de las operaciones intra grupo con carácter general. La justificación de esta desviación respecto de lo allí previsto es la siguiente:

En imposición directa, el motivo que justifica el régimen de los grupos de entidades que permite que las operaciones intragrupo no tributen hasta su realización frente a terceros es que en este caso el contribuyente es el grupo y lo que se grava es la capacidad económica de ese grupo, que es una y única. En imposición indirecta, y particularmente en el caso del IVA, la justificación de que en el régimen de grupos, cuando existe, el valor añadido en todo grupo se grave únicamente en una ocasión, se debe a que el objetivo final es que sobre el consumidor final que se encuentra al final



de la cadena de suministro recaiga un único impuesto sobre todo el valor añadido lo largo de dicha cadena.

Sin embargo, en el caso del IDSD no hay justificación para la existencia de un régimen de grupos: por un lado, porque, al no ser un impuesto directo, el impuesto es absolutamente ajeno a la capacidad económica del grupo desde el que se prestan los servicios digitales, que no se puede ni debe tener en cuenta; y, por otro lado, porque, aunque se trata de un impuesto indirecto que, igual que el IVA, va a recaer sobre todas y cada una de las transacciones, a diferencia de lo que sucede con el IVA no existe aquí el objetivo de proteger al consumidor final con un único gravamen sobre un valor añadido global; por el contrario, el objetivo del IDSD es gravar la parte del valor incorporado a los servicios prestados gracias a los datos y contribuciones de los usuarios; siendo coherentes con el argumento de que los datos de la economía digital (a diferencia de lo que ocurre con los insumos de la economía tradicional, como sucede, por ejemplo, en el tradicional ejemplo de los minerales de una mina) no se agotan en una única transacción, sino que por el contrario permiten la multiplicación del valor generado por la compañía que los ha capturado inicialmente a medida que dichos datos se van transmitiendo, habría que concluir que en cada transacción intra grupo se genera un nuevo valor, incluso si cada uno de dichos nuevos valores proceden de un mismo grupo de datos originales; en consecuencia, todas y cada una de dichas transacciones intra grupo (por supuesto, lo mismo que las transacciones hacia fuera del grupo) deberían ser por tanto susceptibles de ser objeto de nuevo gravamen.

No obstante lo anterior, como se ha indicado, estarán no sujetas al IDSD 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, ya que en estos casos puede considerarse que se trata de operaciones internas al haber una identidad total entre las personas involucradas.

En el **artículo 7** (lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales) se establece, en su apartado 1, una regla general según la cual las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.

De este modo queda claro el vínculo que debe existir entre las prestaciones de servicios digitales y el territorio de aplicación del impuesto, vínculo que existe cuando haya algún usuario relacionado con esas prestaciones en dicho territorio, y siendo irrelevante si este ha satisfecho o no alguna contraprestación.

A continuación, en el apartado 2 se define cuándo se entenderá que un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto, existiendo distintas reglas para cada uno de los cuatro posibles supuestos que pueden darse: 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 ese ámbito territorial; en el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, 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; en los demás servicios de intermediación en línea, 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 ese ámbito territorial; y finalmente, en el caso de los servicios de



transmisión de datos, cuando dichos datos 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.

En el apartado 3 se establece que, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales, no tendrá relevancia alguna el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, o el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

Conforme al apartado 4, se establece una presunción general por la que, a priori, se entenderá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP del mismo, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización. Se establece, por tanto, una presunción inicial, en favor de la dirección IP de los dispositivos, como mecanismo para favorecer la seguridad jurídica. Sin embargo, también se admite prueba en contrario, pensada como un mecanismo de protección de la Administración tributaria y del propio contribuyente, ante eventuales errores, ocultamientos o falseamientos de la dirección IP de los dispositivos utilizados, que determinen la localización de las operaciones en lugares distintos de los reales. Con la redacción del apartado se permite la utilización alternativa de medios de geolocalización más precisos, pero también de otros posibles medios de prueba actuales o que puedan aparecer en el futuro, dejando así abierta la puerta a la utilización de nuevos mecanismos que puedan surgir en el marco del rápido avance de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Finalmente, en el apartado 5, incluido a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública, se establece que los que pueden recopilarse de los usuarios con el fin de aplicar esta Ley se limitan a aquellos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

El **artículo 8** establece que son contribuyentes de este impuesto las personas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes: que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

El objetivo perseguido con el establecimiento del primer umbral es el de limitar la aplicación del impuesto a las empresas de cierta envergadura, que son aquellas capaces esencialmente de prestar esos servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado. De hecho, esta es la razón por la que la propia Unión Europea ha establecido el mismo umbral en algunas otras de sus iniciativas, como es el caso de la declaración relativa al Informe país por país, aprobado por la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, y en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, en sus siglas en



ingles), relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país. Con este umbral se pretende también aportar seguridad jurídica, dado que permitiría a las empresas y Administraciones tributarias determinar de forma más fácil y menos onerosa si una entidad está sujeta al impuesto. Este umbral también permite excluir del nuevo impuesto a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes, para las que los costes de cumplimiento vinculados al mismo podrían tener un efecto desproporcionado.

El segundo umbral debería permitir limitar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto en relación con esos tipos de servicios, lo que se entiende que se produce cuando la parte de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales que se corresponda con usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto excede de dicho límite de 3 millones de euros.

La referencia, en el segundo umbral, a que es necesario aplicar las reglas previstas en el artículo 10 (que es el que se refiere a la base imponible) se debe precisamente a que solo mediante la aplicación de esas reglas se puede calcular la parte de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales que se corresponde con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, los importes anteriores se elevarán al año. Sin embargo, no se establece una regla especial para el supuesto en que se superen los importes correspondientes en el propio ejercicio, de modo que, si ese fuera el caso, la persona o entidad de que se trate no comenzaría a ser contribuyente del impuesto hasta el año natural siguiente.

Cuando los citados importes estén disponibles en una moneda distinta del euro, se convertirán a euros aplicando el tipo de cambio publicado en el último Diario Oficial de la Unión Europea disponible en el año natural de que se trate.

El apartado 3 de este artículo concluye estableciendo una serie de reglas especiales (incluidas a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública) para los casos de entidades que formen parte de un grupo, en cuyo caso en el que los importes de los umbrales a que se refiere el apartado 1 a tener en cuenta serán los del grupo en su conjunto. A estos efectos:

a) el umbral de la letra a) del apartado 1 será el mismo que figura en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración relativa al Informe país por país, y en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, en sus siglas en ingles), relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país;

b) el umbral de la letra b) del apartado 1 se determinará sin eliminar las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo.

En el supuesto de que el grupo supere dichos umbrales tendrán la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte del mismo, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos a que se refiere la letra b) de dicho apartado que les correspondan.



El **artículo 9** regula el devengo del impuesto, estableciendo que el impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Se ha optado por seguir en este punto una regla de devengo instantáneo, idéntica a la del IVA, dada la similitud existente entre ambos impuestos, si no en su estructura global, sí al menos en lo concerniente al gravamen de las operaciones que entran dentro del ámbito material de cada impuesto.

El **artículo 10** (base imponible) establece como regla general que esta estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

De esta regla general cabe extraer varias conclusiones. En primer lugar, que el impuesto se calculará operación a operación, y no de forma agregada para el conjunto de las operaciones de un determinado periodo, sin perjuicio de que luego su liquidación se efectúe por periodos de liquidación para todas las operaciones realizadas en ese periodo. En segundo lugar, que, en cada una de esas operaciones, la base imponible será el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente, lo que implica que no existirá gravamen si las operaciones no generan ingresos, como podría suceder en los casos de operaciones gratuitas, o que se hagan para la actividad de la propia empresa (por ejemplo, publicidad de productos de la propia empresa, o utilización de los datos captados por la empresa para los propios fines de la misma en lugar de para su venta a terceros). En tercer lugar, del importe de los ingresos se han de excluir todo tipo de impuestos, como el IVA u otros equivalentes, que puedan recaer sobre los servicios gravados; la definición de este tipo de impuestos no puede ser más específica, ya que hay que tener en cuenta que se está pensando en impuestos que pueden gravar las operaciones realizadas por el contribuyente en cualquier parte del mundo; el IVA se menciona expresamente debido a que es una denominación muy habitual en los casos de aquellos países en los que existe un impuesto general sobre las ventas. En cuarto y último lugar, es esencial el hecho de que se hace una referencia al territorio de aplicación del impuesto; dicha referencia pretende dejar claro que la parte de los ingresos correspondientes a las operaciones realizadas por el contribuyente que se quiere gravar es únicamente aquella que se entienda realizada en dicho territorio, lo que a su vez depende, como se vio en el artículo 7, de la existencia de usuarios en dicho territorio; esta referencia determina la necesidad de establecer una fórmula de cálculo de cuál es esa parte de los ingresos que se gravan, cuestión que se desarrolla en el apartado 2.

Se establece a continuación una regla especial para los casos de prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, en las que se prevé que la base imponible sea su valor normal de mercado. Esta regla es necesaria desde el momento en que las operaciones intragrupo se quieren gravar, puesto que podría suceder que en dichas operaciones se utilizaran precios de transferencia distintos de los que se utilizarían entre partes independientes.

El apartado 2 establece las reglas que van a permitir determinar qué parte de los ingresos se deben gravar en cada operación, lo que depende, en la mayoría de los casos, de la proporción existente entre los usuarios situados en territorio español y los existentes a nivel mundial. La regla es sin



embargo diferente en el caso de servicios de intermediación en línea en los que no exista subyacente, casos en los que es clave determinar el lugar en que se abrió la cuenta utilizada, puesto que los ingresos que periódicamente se puedan derivar de las prestaciones de los servicios de ese tipo se atribuirán a España únicamente si la cuenta se abrió originalmente en el territorio de aplicación del impuesto (cualquiera que hubiera sido el momento en que eso hubiera sucedido), y no corresponderán a España en caso contrario.

Así, las reglas son las siguientes:

- a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.
- b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

La base imponible de los demás servicios de intermediación se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada.

- c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que los datos hubieran sido recopilados.

El apartado 3 establece que si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación (porque, por ejemplo, el contribuyente no conociera el importe de los ingresos, por depender estos, conforme al contrato de publicidad firmado, del número de visualizaciones, clics o impresiones que se hagan por los usuarios de un determinado anuncio, lo que podría suceder en los siguientes 2 años), el contribuyente deberá 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, lo que en su caso deberá hacerse mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación.





La regularización deberá realizarse como máximo en el plazo de los 4 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación.

Conforme al apartado 4, cuando la base imponible se hubiera determinado incorrectamente su rectificación por el contribuyente se ajustará a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, y en su normativa de desarrollo.

El apartado 5 señala que la base imponible se determinará por el método de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en las normas reguladoras del método de estimación indirecta de las bases imponibles.

El **artículo 11** regula el tipo impositivo, que se establece en el 3 por ciento, que es el mismo nivel que se fija de partida en la propuesta de la Comisión Europea

El **artículo 12** señala que la cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo.

En el **artículo 13** se regulan las obligaciones formales, estableciéndose que los contribuyentes del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

- a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- b) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- c) Solicitar de la Administración su inscripción en el registro de entidades creado a efectos de este impuesto.
- d) Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente.
- e) Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales.
- f) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la Unión Europea (modificado a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública).

El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, antes de la finalización del plazo de declaración de las operaciones sujetas al impuesto.

g) Conservar, durante el plazo de prescripción previsto en la LGT, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto. En particular, deberán conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.



h) Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración tributaria a efectos de control de la situación tributaria del contribuyente, las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

i) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto (incluido a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública).

Finalmente, se establece una obligación genérica de cumplir cualesquiera otras obligaciones formales que se establezcan por la normativa tributaria.

En el **artículo 14** se regulan aspectos relativos a la gestión del impuesto: el período de liquidación, que coincidirá con el trimestre natural; y la obligación de los contribuyentes de presentar las autoliquidaciones correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se establezca por Orden Ministerial. Se realiza así una atribución directa de la potestad de desarrollo reglamentario a la titular del Ministerio de Hacienda en lo que respecta al lugar, forma y plazos relativos a la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria del impuesto, por ser esta la fórmula utilizada habitualmente y en virtud de la competencia atribuida en el artículo 4.1.b) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE de 28 de noviembre) que establece que *“Los Ministros, como titulares de sus Departamentos, tienen competencia y responsabilidad en la esfera específica de su actuación, y les corresponde el ejercicio de las siguientes funciones: (...) b) Ejercer la potestad reglamentaria en las materias propias de su Departamento”*, así como en el artículo 24 de la citada Ley.

El **artículo 15** (modificado a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública) regula el régimen de infracciones y sanciones aplicables en el ámbito de este impuesto. Tras hacerse una remisión general a lo dispuesto al respecto en la LGT, se establece que constituirá infracción tributaria grave, a los efectos de este impuesto, el incumplimiento de la obligación a la que se refiere el artículo 13.1.i) de la Ley.

La sanción consistirá en multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, tal y como se establece en el artículo 8 de la presente Ley, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento al que se refiere el párrafo anterior.

El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de la infracción establecida en este artículo podrá ser objeto de reducción conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la LGT.

El **artículo 16** (orden jurisdiccional) prevé que la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes, en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere esta Ley.

Concluye esta Ley con una disposición transitoria y cuatro disposiciones finales.

La **disposición transitoria única** (determinación de los umbrales) establece qué ingresos deben tenerse en cuenta a efectos de determinar en el año 2019 el umbral al que hace referencia la letra



(b) del artículo 8, apartado 1, de esta Ley. A tal efecto, se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de esta Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año. Esta disposición transitoria ha sido incluida a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública.

La **disposición final primera** (título competencial) incorpora el título competencial al amparo del cual se aprueba la norma, que no es otro que el establecido en el artículo 149.1.14<sup>a</sup> de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general.

La **disposición final segunda** (desarrollo normativo y ejecución) habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta Ley, ya que está prevista en la propia Ley la necesidad de un cierto desarrollo reglamentario y por orden ministerial.

La **disposición final tercera** (modificación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado) permite que a través de Ley de Presupuestos Generales del Estado se puedan modificar los umbrales cuantitativos que determinan la condición de contribuyente del impuesto y el tipo impositivo, así como introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Derecho comunitario (pensando especialmente en la necesaria adaptación de este nuevo impuesto al que termine aprobándose en el seno del Consejo de la Unión Europea) y modificar los supuestos de no sujeción.

La **disposición final cuarta** (entrada en vigor) prevé la entrada en vigor de la Ley a los tres meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado.».

## **2. Análisis jurídico.**

### **2.1. Justificación del rango formal.**

El contenido descrito anteriormente tiene rango de ley ordinaria, como corresponde a la creación *ex novo* de un tributo, conforme a lo previsto en el artículo 8 de la LGT.

### **2.2. Relación de la norma con el Derecho de la Unión Europea y adecuación al mismo.**

Esta Ley no incorpora transposición alguna del Derecho de la UE.

No obstante, es de destacar que en el seno del Consejo la Unión Europea están teniendo lugar deliberaciones relativas al posible establecimiento de un impuesto de características similares al que es objeto de la presente Ley, a partir de una propuesta normativa realizada por la Comisión Europea el día 21 de marzo de 2018. La incidencia de dicho impuesto en el regulado en esta Ley es doble: por un lado, el IDSD se basa, en gran medida, en el previsto en dicha propuesta de la Comisión Europea; por otro lado, como no podía ser otra manera, una vez que, en su caso, entre en vigor la Directiva reguladora del impuesto europeo, el regulado en la presente Ley deberá ser objeto de las necesarias modificaciones con el fin de adaptarse al resultante del marco comunitario.

### **2.3. Normas que quedan derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma.**

La presente Ley no deroga norma en vigor alguna.



## 2.4. Entrada en vigor

Como se ha indicado, la disposición final cuarta prevé la entrada en vigor de la Ley a los tres meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado.»

Dicha disposición es acorde con el artículo 10.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), que establece que *“las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado”*.

Dado que se trata de un tributo *ex novo* se ha considerado conveniente ampliar el plazo de entrada en vigor establecido con carácter supletorio en el artículo 10.1 de la LGT antes mencionado.

## 3. Descripción de la tramitación.

Se ha prescindido del trámite de consulta pública previa a que se refiere el artículo 2.1.i).1º del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria de Análisis de Impacto Normativo, dado que no se considera que el proyecto normativo vaya a tener un impacto significativo en la actividad económica. En efecto, sin perjuicio de la importancia de la nueva norma desde un punto de vista cualitativo, lo cierto es que cuantitativamente la recaudación estimada para este impuesto representará previsiblemente un porcentaje muy reducido respecto del total de ingresos tributarios, a lo que se suma el hecho de que el conjunto de personas o entidades que se espera que se puedan ver afectados por el impuesto en calidad de contribuyentes es también relativamente reducido.

Con fecha 23 de octubre de 2018 el Anteproyecto de Ley se sometió al pertinente trámite de audiencia e información pública a que se refiere el artículo 26 de la citada Ley 50/1997 que finalizó el 15 de noviembre de dicho año.

Durante este periodo 42 personas o entidades han respondido al trámite de información pública, 35 de ellas han formulado observaciones de diversa índole, que en su conjunto han abarcado la práctica totalidad del articulado.

Una vez analizada la totalidad de las observaciones presentadas, aquellas que se han considerado justificadas se han tenido en cuenta para su incorporación en el texto legal. En el apartado II.1 de esta Memoria, al analizar en detalle el articulado del impuesto, se hace referencia a las principales modificaciones realizadas en el anteproyecto como consecuencia de las observaciones formuladas en el trámite de información pública.

De igual modo, se remitió al Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad, para dar cumplimiento a lo establecido en el apartado 9 del aludido artículo de la Ley 50/1997, haciéndose evacuado el correspondiente informe en fecha 16 de enero de 2019.

Con fecha 11 de enero de 2019 se remite a la Secretaría General Técnica del Departamento para la emisión del preceptivo informe, informe que fue evacuado en fecha 17 de enero de 2019.



Previo sometimiento a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, el Anteproyecto de Ley se eleva al Consejo de Ministros en su reunión de XX de XX de 2019 para que éste decida sobre los ulteriores trámites a seguir.

### **III. ANÁLISIS DE IMPACTOS**

#### **1. Adecuación de la norma al orden de distribución de competencias**

Como se ha indicado en el apartado II.1 de esta Memoria, esta Ley se elabora al amparo de las competencias que, de manera exclusiva, atribuye al Estado el artículo 149.1.14<sup>a</sup> de la Constitución, en materia de Hacienda General y Deuda del Estado.

#### **2. Impacto económico y presupuestario.**

##### **2.1. Impacto económico**

No es posible determinar con exactitud cuál pueda ser el impacto de esta norma en el ámbito de la competencia y la competitividad, dado que no existen estudios científicos que determinen con exactitud en qué medida las empresas en las que se desarrollan modelos de negocio que se puedan ver afectados por el impuesto proyectado podrían trasladar económicamente el mismo a sus consumidores y usuarios (o a sus trabajadores o propietarios). Si existiera traslación económica del impuesto se podría ver afectada la competencia y la competitividad de ciertas empresas, si bien dicho impacto es difícil de estimar.

Con relación a las pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMEs), se ha considerado necesario limitar la aplicación del impuesto a las empresas de gran envergadura, que son aquellas capaces de prestar esos servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado. Las PYMEs quedan, por tanto, excluidas de la condición de contribuyentes del impuesto en virtud de los umbrales establecidos para otorgar dicha condición.

##### **2.2. Impacto presupuestario**

El objetivo de esta Ley, reguladora de un nuevo IDSD, cuyo contenido se ha explicado pormenorizadamente en el apartado II de esta Memoria, es el de permitir a España ejercer en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, en relación con determinadas prestaciones de servicios digitales, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa.

Este objetivo se consigue mediante el gravamen de las prestaciones de los servicios digitales que constituyen el objeto del impuesto. En concreto, se trata de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.

Dado que los citados derechos de imposición en territorio español sobre las prestaciones de servicios digitales se ejercitan por primera vez, porque derivan de una fuente de valor que es



relativamente novedosa, el impacto recaudatorio asociado a este nuevo tributo es difícil de cuantificar.

De acuerdo con diversas hipótesis de impacto recaudatorio realizadas por la Comisión Europea para el conjunto de la Unión Europea sobre el impacto de este impuesto, que se recogen de forma resumida en su informe “Commission Staff Working Document. Impact Assessment, SWD(2018) 81 final/2”, de fecha 21 de marzo de 2018, teniendo en cuenta el peso de España en el PIB europeo (un 7,5 por ciento), se estimó que en el año 2018 el establecimiento en España de un nuevo impuesto sobre los servicios digitales podía aportar 600 millones de euros de recaudación.

Sin embargo, según Eurostat, el peso de España en indicadores como la participación en redes sociales, la búsqueda de información para la compra de bienes y servicios y la búsqueda de información para viajes y alojamientos, representa un 9,1 por ciento del total de la Unión Europea.

Aplicando dicho porcentaje, la estimación se eleva a 728 millones de euros.

Adicionalmente, en la norma española se van a establecer umbrales de tributación más exigentes que en el caso de la propuesta de Directiva europea. Así, el límite del importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, fijado en 5 millones de euros en dicha propuesta, se reduce a 3 millones en el caso español, con la finalidad de ampliar significativamente el número de obligados en un segmento del universo empresarial especialmente poblado en nuestro país. Con ello, la antedicha estimación se eleva a 968 millones.

Por último, hay que tener en cuenta el fuerte crecimiento de los ingresos por la publicidad “on line”, los servicios de intermediación prestados por plataformas y el tráfico de datos en Internet, lo que lleva a prever una tasa de actualización anual de las cifras muy alta, varias veces superior a la evolución del PIB nominal<sup>1</sup>, circunstancia que permite estimar el impacto recaudatorio total entre 1.065 y 1.258 millones. Por tanto, en términos anuales se puede estimar el impacto recaudatorio total del nuevo impuesto en torno a 1.200 millones.

Esta cifra es consistente con la estimación efectuada por el anterior Gobierno que, conforme se señala en el documento de “Actualización del Programa de Estabilidad y del Plan Presupuestario 2018. Reino de España. 2018-2021”, previó recaudar con el impuesto 600 millones en 2018 y 1.500 millones en 2019, es decir, 1.050 millones de media anual, aún sin las medidas ahora previstas para la ampliación del número de obligados.

Para contrastar la estimación anterior, por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se han efectuado estimaciones parciales a partir de la información contenida en la base de datos ORBIS a distintos perfiles de empresas. Así, en el caso de las empresas de telefonía, simplemente considerando que un 10 por ciento de sus operaciones pueda quedar sujeto, la recaudación del impuesto podría situarse en torno a 100 millones de euros, sin que esta metodología se pueda extender con facilidad a otros sectores, con independencia de que todo haga presumir que el impacto del impuesto para las grandes multinacionales cuya actividad básicamente se produce en el ámbito de los servicios digitales pueda ser muy superior. Con ello, aunque no sea posible

---

<sup>1</sup> Esta aseveración se basa en los datos sobre la evolución de los ingresos que, durante los últimos años, han obtenido las principales empresas que ofrecen dichos servicios, de manera que su expansión se cifra en una tasa anual media del 25 por ciento en el último trienio.



confirmar la estimación anterior (1.200 millones), la recaudación que realmente se puede lograr con el nuevo impuesto no debería diferir en exceso de aquella.

### **3. Cargas administrativas**

En cuanto a las posibles cargas administrativas que conllevaría este proyecto de Ley, se indica que no es factible su cuantificación, debido a que no se dispone de información sobre el posible número de contribuyentes que tendrán que liquidar el impuesto, si bien se considera que su magnitud sería reducida, dado que, principalmente, afectará a empresas multinacionales que prestan los servicios digitales que son objeto del hecho imponible del tributo y, además, el coste de cada liquidación sería baja, al efectuarse por medios telemáticos.

### **4. Impacto por razón de género.**

Realizado el análisis de impacto por razón de género establecido por el artículo 19 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres y por el artículo 26.3.f) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, se considera que el impacto del proyecto de Ley por razón de género es nulo al no estar ninguna de las disposiciones reguladas en esta Ley dirigidas o afectan exclusiva o específicamente a alguno de los dos colectivos de hombres y mujeres..

### **5. Otros impactos**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 22 quinquies de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, de modificación parcial del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (BOE de 17 de enero), y en la disposición adicional décima de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE de 19 de noviembre), cabe señalar que el impacto de esta iniciativa normativa en la infancia y en la adolescencia, y en la familia, respectivamente, es nulo.

Asimismo, tampoco se estima que pueda conllevar impacto alguno sobre el medio ambiente, o sobre la discapacidad.

Finalmente, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional trigésimo novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4 de julio), sobre limitación del gasto en la Administración General del Estado, según la cual cualquier nueva actuación que propongan los departamentos ministeriales no podrá suponer aumento neto de los gastos de personal al servicio de la Administración, se hace constar expresamente que este proyecto normativo no supone un aumento neto de gastos de personal al servicio de la Administración.

### **6. Evaluación ex post**

El proyecto normativo es difícilmente susceptible de ser evaluado de acuerdo con los criterios establecidos por el artículo 28.2 de la Ley del Gobierno y por el artículo 3 del Real Decreto 286/2017, de 24 de marzo por el que se regulan el Plan Anual Normativo y el Informe Anual de Evaluación Normativa de la Administración General del Estado y se crea la Junta de Planificación y Evaluación Normativa. Esto se debe a que se trata de un nuevo impuesto, los derechos de imposición en territorio español sobre las prestaciones de servicios digitales se ejercitan por primera vez y derivan



de una fuente de valor novedosa. Además, señalar la gran incertidumbre en el ámbito internacional donde se está trabajando, tanto en el ámbito de la OCDE como en el de la UE, para llegar a un consenso internacional acerca de una medida a largo plazo en materia de economía digital, de ahí su carácter transitorio.