



Anteproyecto de Ley del nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales

Tax Alert



Octubre 2018

kpmgabogados.es
kpmg.es

Anteproyecto de Ley del nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales

El 23 de octubre se ha publicado en la página web del Ministerio de Hacienda el [Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales](#)

Por medio de este Anteproyecto de Ley se pretende crear el **Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)**.

No es una sorpresa porque la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 había establecido el compromiso de que el Gobierno remitiese a las Cortes Generales, antes de transcurrido el próximo mes de noviembre, un Proyecto de Ley que regule un nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales, teniendo en cuenta que el Congreso aprobó la Proposición no de Ley 161/002996, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 18 de abril, para garantizar una tributación efectiva de las multinacionales tecnológicas.

Este Anteproyecto de Ley va en línea con la **Directiva comunitaria propuesta el pasado de mes de marzo** para gravar los servicios digitales, si bien España lo hace unilateralmente, y antes de que la misma sea aprobada por unanimidad en el seno de la Unión.

Mencionar que también en el seno de la OCDE y del G20 se ha abordado la posibilidad de gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía, sin haberse alcanzado los consensos necesarios para promover medidas concretas, destacando en este sentido el Proyecto BEPS y su Informe relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital, pendiente de desarrollo, así como el Informe intermedio sobre los retos fiscales derivados de la digitalización adoptado por consenso por el denominado Marco Inclusivo para BEPS, del que forman parte en la actualidad más de 110 países.

De forma muy resumida, este impuesto, **de carácter indirecto**, contempla gravar algunos servicios digitales en los que hay una contribución esencial de los usuarios en el proceso de creación de valor de la empresa que presta esos servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.

El nuevo tributo gravará los servicios de (i) actividades publicitarias online; (ii) transmisión de datos recibidos de usuarios de la red; (iii) servicios de intermediación en línea. No se ven afectadas otras actividades tan relevantes como la venta de contenidos digitales, medios de pago por internet, venta por internet (B2B ó B2C), crowdfunding, o servicios financieros regulados.

Actuaría por tanto sobre determinados servicios englobados bajo el denominador común de que en ellos el valor es creado a través de la interacción de los usuarios en la red, donde exista explotación de datos de usuarios que derive finalmente en ingresos (*user value creation*), y donde de otro modo, sin esta realidad, los negocios y los respectivos ingresos no podrían existir.

De esta forma, el impuesto supone no gravar los beneficios, sino el valor incorporado a los servicios que se prestan.

La recaudación estimada es de 1.200 millones de euros.

Se prevé que la ley, en caso de aprobarse, entraría en vigor a los tres meses de su publicación en el BOE. Asimismo, como consecuencia de su carácter transitorio, se establece que estará en vigor hasta la vigencia de la nueva legislación que tenga por objeto incorporar al ordenamiento jurídico español la Directiva por la que, en su caso, se impusiesen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

El Anteproyecto de Ley consta de dieciséis artículos y cuatro disposiciones finales. A continuación realizamos un análisis de los elementos esenciales del nuevo Impuesto.

1. Naturaleza

El IDSD es un tributo de **naturaleza indirecta** que gravaría las **prestaciones de determinados servicios digitales** en los que exista **intervención de usuarios** situados en el territorio español.

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, sustenta la pretensión de que no deba ser considerado como un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto que **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. **Este es el elemento fundamental por el que el impuesto se configura como de naturaleza indirecta** pero perfectamente compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido según la propia exposición de motivos.

2. Contribuyente

Serían contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica, que se considere que tienen una “presencia digital significativa” en España, lo que ocurriría cuando el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes: **(i)** que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior **supere 750 millones de euros**; **(ii)** y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas para determinar la base imponible del impuesto, correspondientes al año natural anterior, **supere 3 millones de euros**.

Si bien en la primera magnitud no se hace referencia a que esa cifra de negocios haya sido generada en España, en el caso del límite de 3 millones de euros derivados de las prestaciones de servicios digitales éstos sí han debido ser obtenidos en el territorio de aplicación del impuesto.

El objetivo perseguido con el establecimiento del primer umbral es limitar la aplicación del impuesto a las empresas de cierta envergadura, aportando seguridad jurídica en la medida que permite determinar fácilmente si una entidad está sujeta al impuesto, y excluye 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 España.

Finalmente se contemplan una serie de reglas especiales para los casos de entidades que formen parte de un **grupo**, donde los importes de los umbrales anteriores serían los del **grupo en su conjunto**. En el supuesto de que el grupo superase dichos umbrales, **tendrían 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 individual de ingresos de 3 millones de euros** referido anteriormente.

3. Hecho imponible

Quedarían gravadas exclusivamente las **prestaciones de servicios digitales** (según el concepto definido en el Anteproyecto de Ley), cuando estas se efectúen por **los contribuyentes del impuesto**, pero únicamente en la medida en que se realicen en el **territorio de aplicación del impuesto** (España), es decir, donde **existe intervención, en alguna medida, de usuarios situados en dicho territorio**.

Resulta clave por tanto la definición de **“servicios digitales”**, ya que acota la tipología de servicios a los que va a afectar el nuevo impuesto. La misma se realiza por remisión directa a los tres conceptos que engloban el término:

- **Servicios de publicidad en línea:** se entienden aquellos consistentes en la inclusión en una interfaz digital (por ejemplo, una *App*), propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de

dicha interfaz. Para evitar supuestos de imposición en cascada, se aclara 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.

- **Servicios de intermediación en línea:** 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.
- **Servicios de transmisión de datos:** los de transmisión de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

El Anteproyecto de Ley regula diversos **supuestos de no sujeción** que, en general, coinciden con supuestos previstos en la propuesta de la Comisión Europea. Son los siguientes:

- 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**. Por tanto, se dejan al margen del impuesto los suministros de bienes o servicios digitales realizados por el propio proveedor de los mismos (minoristas de comercio electrónico o servicios B2C), y se limita el gravamen a los servicios en los que este actúa como intermediario, en el marco de un servicio de intermediación en línea en que existan bienes o servicios subyacentes, como será el caso de empresas que ofrecen en sus plataformas webs productos o servicios de terceros. 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.
- 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. La no sujeción atiende al no gravamen de las transacciones en sí mismas entre particulares vía comercio electrónico.

- Las **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 preste 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**. Se trata de **supuestos** contemplados en la propuesta de la Comisión Europea, en **los que se entiende que el usuario no desempeña un papel central en la creación de valor** para la entidad que pone a disposición la interfaz digital.
- Las prestaciones de **servicios de intermediación en línea** establecidos en el artículo 51 de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, que se realicen por un proveedor de servicios de financiación participativa regulado; se trata de un supuesto que comprende las actividades de crowdfunding.
- Las prestaciones de servicios de transmisión de datos, así como de intermediación en línea comprendidos en el catálogo de servicios y actividades de inversión recogidos en la sección A del anexo I de la Directiva 2014/65/UE (MiFID), cuando se realicen por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de servicios de financiación participativa regulado. Esto es, operaciones relacionadas con los mercados de valores pero asociadas a las tecnologías digitales.

Finalmente cabe indicar que **no se ha incluido** un supuesto de no sujeción de los previstos en la propuesta de la CE que es el relativo a **la no sujeción de las operaciones intra grupo**.

4. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales

Se establece 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, o no, alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados

del servicio.

Resulta importante definir el término **usuario**, y el Anteproyecto de Ley lo hace de forma amplia, como cualquier persona o entidad que utilice una **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).

A continuación, es necesario definir 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, que tienen como denominador común que lo importante no será dónde reside el cliente, sino dónde se ubica el dispositivo que permite el servicio en cada momento, por ejemplo un teléfono móvil:

- 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 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**.

Por otra parte, se añade que, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales, no tendrá relevancia alguna (i) el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o

prestación de servicios subyacente, (ii) o el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

Finalmente, 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 de Protocolo de Internet (IP)** del mismo (código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet).

Sin embargo, también se admite **prueba en contrario** que determine la localización de las operaciones en lugares distintos. Se permite, por tanto, 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 en el marco del avance de las tecnologías de la información y de la comunicación.

5. Base imponible

Estaría constituida por el **importe de los ingresos** obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto.

De lo anterior resulta que: **(i)** el impuesto se calculará **operación a operación** –sin perjuicio de que la liquidación se realice por periodos con carácter trimestral- ; **(ii)** en cada una de esas operaciones, la base imponible será el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente, por lo que **si las operaciones no generan ingresos no existirá gravamen**; **(iii)** del importe de los ingresos se han de **excluir todo tipo de impuestos que puedan recaer sobre los servicios gravados, como el IVA u otros equivalentes** – expresión genérica pensando para impuestos que pueden gravar las operaciones realizadas por el contribuyente en cualquier parte del mundo; **(iv)** 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 el territorio de aplicación del mismo**, lo que a su vez depende de la existencia de usuarios en dicho territorio.

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**.

El Anteproyecto de Ley establece las **reglas** que van a permitir determinar una cuestión de importancia capital para la viabilidad del impuesto, que es qué **parte de los ingresos se deben gravar en cada operación**, lo que dependerá, en la mayoría de los casos, de la proporción 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**, en los que la clave será determinar el **lugar donde se encontraba el dispositivo por el que se abrió la cuenta utilizada**.

6. Devengo

El impuesto se devengaría **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.

7. Tipo impositivo y cuota íntegra

El impuesto se exigirá al **tipo del 3 por ciento**, que es el mismo nivel que se fija de partida en la propuesta de la Comisión Europea.

8. Otros aspectos

El nuevo impuesto se gestionaría por **autoliquidaciones** tributarias de los contribuyentes, de periodicidad **trimestral**, siendo obligación presentar las autoliquidaciones correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se establezca por Orden Ministerial.

Existirán determinadas **obligaciones formales** de los contribuyentes, entre las que cabe mencionar las siguientes: (i) la presentación periódica, o a requerimiento de la Administración, de la información relativa a sus servicios digitales, (ii) nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas cuando se trate de un contribuyente de un tercer país; (iii) conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado; y (iv) traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cualquier documento acreditativo correspondiente a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto

El articulado finaliza con 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 crea una **infracción tributaria propia**, que se califica como grave, y que consistiría en el falseamiento u ocultación del lugar determinante de realización de las prestaciones de servicios digitales. En particular, se considerará que se comete tal infracción mediante la realización de cualquier acción u omisión que implique el falseamiento u ocultación de la dirección de Protocolo de Internet (IP) u otros instrumentos de geolocalización o prueba determinantes del lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales.

El importe de la sanción – que podrá ser objeto de reducción en caso de conformidad y pronto pago – consistiría en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada acceso en el que se haya falseado u ocultado dicho lugar, con un límite máximo respecto de todas las infracciones de este tipo cometidas durante un año natural de 15.000 euros para el caso de personas o entidades que no desarrollen actividades económicas o del **0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior** para el caso de personas o entidades que desarrollen actividades económicas.

Contactos

Rufino de la Rosa
Socio Responsable de
Fiscalidad Digital
KPMG Abogados
T. 91 456 38 87
rufinodelarosa@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos
Dr. Verneau, 1
35001 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 2304
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 1460
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 6928
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura
Avda. del Comte de Sallent, 2
07003 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Edificio Menara
Avda. Buhaira, 31
41018 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96