

Junio 2021

Alerta informativa

Aprobado el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y publicado el borrador de la Resolución interpretativa de la DGT

Rufino de la Rosa
Socio de Tributación de Empresas EY

Íñigo Hernández
Asociado de Tributación Indirecta EY

Introducción

El pasado miércoles, 9 de junio, se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 400/2021 por el que desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección. Aunque oficialmente se abandona la denominación de reglamento, a lo largo de la presente nota mantendremos esa denominación al ser la única disposición de carácter reglamentario que va a desarrollar el contenido de la Ley 4/20202, de 15 de octubre.

Asimismo, el pasado 10 de junio, el Ministerio de Hacienda publicó el borrador de Resolución interpretativa de la DGT del citado impuesto. Un texto ampliamente demandado por el sector empresarial, que pretende establecer criterios interpretativos y aclaratorios para la aplicación del nuevo tributo, lo cual se considera imprescindible teniendo en cuenta tanto su novedad como su inmediata aplicación.

I. Antecedentes

La entrada en vigor del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD) se produjo el 16 de enero de este año y, si bien contempla una liquidación de carácter trimestral, las autoliquidaciones correspondientes al primer trimestre se aplazaron para su presentación conjunta con las del segundo trimestre del 1 al 31 de julio, por lo que la aprobación del reglamento y la publicación del borrador de la Resolución de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) se producen con muy poca anticipación respecto de la primera aplicación práctica del impuesto.

El Reglamento finalmente aprobado mantiene, en líneas generales, el contenido del proyecto de Real Decreto sometido al trámite de información pública el 3 de diciembre de 2020, si bien contiene una serie de modificaciones que iremos señalando, al margen de la ya reseñada de dejar de autodenominarse como reglamento.

La resolución interpretativa de la DGT, en trámite de información pública hasta el 21 de junio, aporta luz sobre determinados aspectos controvertidos del IDSD, que iremos comentando, aunque quedan numerosas dudas encima de la mesa, sobre las que deberá fijarse posición ante la premura para declaración del impuesto en julio.

II. Real Decreto 400/2021

El Reglamento aprobado desarrolla finalmente, como hacía el Proyecto, solo dos aspectos del impuesto: (i) los mecanismos de localización de los dispositivos de los usuarios y (ii) las obligaciones formales de los contribuyentes del impuesto (la llevanza de registros, la elaboración de una memoria descriptiva y el establecimiento de sistemas, mecanismos o acuerdos para la localización de los usuarios).

Localización de los usuarios

El artículo 1 del Reglamento desarrolla el artículo 7 de la Ley, relativo al lugar de realización del hecho imponible, estableciéndose como tal el lugar de localización de los dispositivos que se determina por todos los detalles de la dirección que proporcione la

tecnología de geolocalización, incluyendo en su caso la latitud y longitud.

Esa localización se determina por la dirección de IP o por las distintas herramientas de geolocalización basadas en la identificación de redes, geolocalización por satélite, comunicación inalámbrica terrestres o balizas.

No obstante, como novedad respecto del proyecto sometido a información pública, sí que se hace una referencia a que se puedan utilizar otros medios de prueba, tal y como recoge la propia Ley.

Registros y memoria descriptiva

Se desarrollan los libros y obligaciones formales que han de cumplir los contribuyentes del impuesto y se aclara que sólo se pondrán a disposición de la Administración cuando sean requeridos.

Se especifica el contenido de los registros del IDSD, indicando que la información ha de recogerse por cada operación sujeta al impuesto, si bien no se aclara que se entiende por "operación" en el marco de este impuesto. No obstante, este concepto viene aclarado por la DGT en la resolución cuyo borrador se comenta más adelante.

Para cada uno de los tipos de servicios digitales sometidos al gravamen (publicidad en línea, intermediación en línea con entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes, el resto de los servicios de intermediación en línea o transmisión de datos) se especifica la información que hay que recoger por cada operación. En esencia, los ingresos totales, el número de usuarios situados en España y el número de usuarios total que intervengan, como decíamos, en cada operación.

Se debe recoger asimismo la identificación de los clientes, incluido el NIF en su caso. Parece entenderse, como resulta lógico de la estructura del impuesto, que usuarios y clientes no tienen por qué ser coincidentes, y la exigencia de identificación recae únicamente sobre estos últimos.

Se prevé que estas obligaciones se puedan cumplir con los libros y registros que se lleven por el contribuyente en cumplimiento de las otras obligaciones contables o fiscales. Aunque esta previsión parece una

flexibilización notable en favor del contribuyente, en la práctica, parece muy limitada su aplicación.

En el artículo 4 del Real Decreto se especifica el contenido de la memoria descriptiva, la cual deberá recoger los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías que permitan al contribuyente (y posteriormente a la Administración en sus actividades de control del Impuesto):

- ▶ Analizar la sujeción al impuesto de los servicios digitales o la aplicación de aquellos supuestos de no sujeción.
- ▶ Localizar la realización de cada uno de los distintos tipos de servicios digitales.
- ▶ Calcular los ingresos de cada prestación de servicio.
- ▶ Identificar los ficheros, programas y aplicaciones que se emplean en los procesos anteriores para cada periodo de liquidación.

Como novedad frente al proyecto sometido a audiencia pública, se desarrolla la obligación prevista en el artículo 13.1.h) de la Le 4/2020 por la que los contribuyentes deberán establecer sistemas o mecanismos internos que permitan localizar los dispositivos en el territorio español. Se prevé la obligación de captar la dirección de IP, salvo en aquellos casos en los que la localización de los usuarios se utilicen otros sistemas o mecanismos, en cuyo caso será necesario captar los datos empleados para determinar la localización y se reconoce la posibilidad de que los contribuyentes puedan acordar con terceros la prestación del servicio de localización de los dispositivos de los usuarios en territorio español, en cuyo caso serán estos terceros quienes dispondrán de los sistemas o mecanismos de localización.

Obligaciones censales

En la disposición final primera del Real Decreto se efectúan las modificaciones pertinentes en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria. Así, se modifican diversos preceptos del citado Reglamento General, por cuanto que la obligación formal de declaración del comienzo, modificación y cese de las

actividades que determinen la sujeción al impuesto deberá cumplirse a través de las declaraciones de alta, modificación y cese del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, a las que estaría obligado en todo caso el contribuyente por su condición de empresario. Además, se considera necesario que el Censo identifique a los contribuyentes de este impuesto, y, en consecuencia, se exige que se comunique de manera expresa la condición de contribuyente del IDSD o los cambios que se produzcan en la situación tributaria relacionada con el impuesto.

III. Resolución interpretativa de la DGT

La enorme dificultad del IDSD, por su novedosa regulación y la complejidad de las operaciones que grava, ha propiciado que la DGT haya elaborado una resolución interpretativa que resuelve algunas dudas sobre la aplicación del IDSD - aunque se mantienen otras-, cuyo borrador comentamos a continuación.

Este borrador se ha sometido al trámite de información y audiencia pública, abriéndose un plazo para aportar observaciones y comentarios hasta el 21 de junio. Es de agradecer por parte del Dirección General de Tributos tanto la propia propuesta de Resolución como el carácter abierto a la posibilidad de recibir aclaraciones o mejoras por parte de los distintos agentes interesados.

Publicidad dirigida

El hecho imponible publicidad en línea exige para poder aplicar el Impuesto que se trate de publicidad dirigida, concepto que no se encuentra suficientemente definido ni en la Ley ni en el Reglamento.

La resolución aclara que la cantidad de información sobre los usuarios que se tiene en cuenta con el fin de mostrar la publicidad puede variar atendiendo a distintos niveles de intensidad o personalización. Se señalan algunos ejemplos, como la ubicación geográfica (país, ciudad, IP, geolocalización...), datos sociodemográficos (edad, género, etc.), preferencias individuales o intereses, palabra o palabras de búsqueda o el perfil del usuario que puede venir dado por los datos recopilados al inscribirse o registrarse a través de encuestas o llamadas telefónicas o de cualquier otro modo.

Se aclara que los datos pueden haber sido recopilados previamente o durante la navegación, no siendo necesario que procedan del uso de interfaces digitales, y que la mera utilización de un 'único dato del usuario será suficiente para considerar la publicidad digital como dirigida.

La norma contiene una presunción en virtud de la cual se considerará que toda la publicidad *online* es «publicidad dirigida», salvo prueba en contrario. Nada aclara la resolución sobre esta presunción *iuris tantum*, ni sobre las posibles alternativas o medios de prueba para su destrucción.

Sujeto pasivo en la publicidad en línea

El alto centro directivo aporta su criterio interpretativo sobre en quién debe recaer la condición de sujeto pasivo en el supuesto de publicidad online.

El proveedor del servicio de publicidad y, por tanto, contribuyente del impuesto será aquella entidad que, desde el lado de la oferta, tiene la capacidad de incluir en la interfaz digital un contenido publicitario que mostrar a cada usuario. Dicha capacidad se puede ejercer por el propio propietario de la interfaz, o a través de un tercero, que, en virtud de un acuerdo con aquel, comercializa el inventario de espacios publicitarios del propietario, adquiriendo el derecho o la obligación de incluir publicidad en los mismos. Estos terceros son las hoy denominadas redes de afiliación, que agregan espacios publicitarios ("inventario") de una o varias interfaces permitiendo a sus propietarios su monetización y, a su vez, facultando a los anunciantes para disponer de un catálogo amplio de interfaces en las que mostrar su publicidad.

El borrador de Resolución también concreta que, en el supuesto de publicidad online, sólo puede haber una entidad que realice la inclusión de la publicidad y por tanto no pueden producirse supuestos de tributación en cascada.

No obstante, debe advertirse que, como se está comprobando en la práctica, los distintos agentes o entidades que intervienen en los servicios de publicidad, tanto por el lado de la oferta como por el lado de la demanda, pueden incurrir en alguno de los otros servicios digitales sujetos al impuesto, la

intermediación en línea o transmisión de datos, si cumplen los requisitos establecidos en la Ley.

Servicios de intermediación online

El texto aclara que la definición de intermediación a efectos del impuesto reclama la existencia de, al menos, dos usuarios y que la puesta en relación de los usuarios se realice a través de una interfaz digital que les permita interactuar de forma concurrente, no siendo necesario que todos ellos estén utilizando el dispositivo en el momento de concluirse la operación.

Mención especial merece la delimitación del concepto de intermediario a efectos del impuesto, unos de los elementos más necesarios de concreción para poder aplicar correctamente el impuesto. La resolución aborda la cuestión y parece posicionarse en el sentido de que se circumscribe solo a aquellos supuestos de mediación por cuentas ajena cuando se percibe una retribución o comisión por la consecución de un resultado en esa operación en la que se intermedia. Parece que esta definición permitirá reducir el alcance de los supuestos de intermediación online, si bien no está claro que se cierre la puerta a los supuestos de intermediación en nombre propio y por cuenta del comitente. En todo caso, se indica que se deberá realizar una valoración caso por caso, lo cual deja a la comprobación administrativa la 'última palabra sobre la aplicabilidad de este supuesto.

Supuestos de no sujeción

Resulta destacable la matización que realiza la DGT del supuesto de no sujeción previsto en la letra d) del artículo 6, al establecer que se refiere exclusivamente a servicios de intermediación en línea. Por consiguiente, cuando las entidades financieras reguladas presten a través de la misma interfaz digital servicios financieros regulados de intermediación y servicios de publicidad *online* -situación común en la práctica-, el citado supuesto de no sujeción se limitará a los servicios de intermediación en línea y no a los de publicidad en línea, cuestión que deberá ser tenida en cuenta por numerosos modelos de negocio de este tipo de entidades financieras.

Además, la norma aclara que la no sujeción alcanza a las prestaciones de servicios que tengan lugar entre entidades del grupo, aunque entre las mismas no haya

participación alguna siempre que estén participadas en un 100 por cien por la matriz del grupo.

Devengo y base imponible

De enorme transcendencia es la conclusión de que el impuesto se calculará operación a operación, sin perjuicio de que luego su liquidación se efectúe por períodos de liquidación trimestrales para todas las operaciones realizadas en ese periodo. Esta posición generará desagrado en muchas empresas del sector tecnológico que apostaban por un cálculo de forma agregada para el conjunto de las operaciones de un determinado trimestre.

Se aclara qué se entiende por operación, concluyéndose se trata básicamente de los contratos o acuerdos celebrados por los sujetos pasivos y se incluyen ejemplos por cada tipo de servicio imponible.

Cuestión esencial es también la aclaración de que se podrá considerar que la operación se ha prestado, ejecutado o efectuado -devengado- en la fecha de expedición de la factura o documento equivalente. 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. En estos casos, también existirá factura como exige la normativa de facturación en línea con el devengo del IVA.

No debe olvidarse que, en última instancia, los sujetos pasivos -las empresas- van a necesitar calcular el impuesto y configurar sus libros registros con base en la información disponible en sus sistemas y la vinculación del devengo a la facturación supondrá una ayuda, aunque con las limitaciones que comentamos más adelante.

Resulta también de interés la aclaración de que, si las operaciones se limitan al territorio español, la base imponible estará constituida por la totalidad de los ingresos obtenidos en España, sin necesidad de realizar el cálculo de la prorrata de los ingresos obtenidos de usuarios situados en España respecto del total de los usuarios situados en España y otras jurisdicciones. Sin embargo, sería deseable que en este caso se levantaran las obligaciones relacionadas con la localización de los usuarios contenidas en el real decreto comentado

previamente en la medida en que no parecen necesarias y aliviarían enormemente la carga adaptación y gestión de las empresas.

Cuestión de interés también es la posición de la DGT que establece que formarán parte de la base imponible del hecho imponible intermediación online las comisiones recibidas tanto por parte del comprador como del vendedor, un aspecto ampliamente debatido y que contaba con diversas opiniones.

Por último, se aclara que en aquellos casos en los que la base imponible se calcule y declare de forma provisional por no resultar conocida en el periodo de liquidación, la regularización se podrá realizar en la autoliquidación del periodo de liquidación en la que se conozca con carácter definitivo, sin que sea exigible recargo por extemporaneidad, aunque si los intereses de demora.

No obstante, en los casos en los que se haya incurrido error en la presentación de la declaración, cuestión que será difícil de delimitar en la práctica del supuesto anterior, sí que corresponderá presentar declaración complementaria, con sus correspondientes recargos e intereses de demora asociados, o en su caso solicitud de rectificación de autoliquidación cuando sea en favor del contribuyente.

IV. Aprobación del Modelo 490

Por último, el 11 de junio se ha publicado la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo de «Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación el Real Decreto.

Aparte de la modificación del número de modelo respecto del borrador sometido a información pública (se pasa del 420 al 490 definitivo), la diferencia esencial es que se establecen las casillas necesarias para recoger la información correspondiente a las modificaciones de la base imponible, de forma que se indique a qué periodo corresponde dentro de los períodos nos prescritos.

En esta Orden ministerial se confirman los plazos de presentación de las autoliquidaciones del primer y

segundo trimestre, que se deberán presentar e ingresar entre el 1 de julio y el 2 de agosto de 2021.

Con la aprobación del modelo de declaración, por parte de las autoridades tributarias sólo queda pendiente la publicación por parte de la AEAT de un catálogo de preguntas frecuentes que resuelva las cuestiones y dudas de carácter más operativo y gestor que afectan a la presentación de las declaraciones del impuesto.

V. Impacto y próximos pasos

Con el reglamento aprobado y, sobre todo, con el borrador de la resolución interpretativa de la DGT recién publicada, empiezan a aclararse algunos aspectos controvertidos de la aplicación práctica del impuesto.

No obstante, continúan persistiendo importantes dudas sobre algunos aspectos, como los medios de prueba para la refutación de la presunción *iuris tantum* sobre la publicidad online dirigida, el concepto de intermediario, la posibilidad de tributación en cascada en los casos de intermediación o aquellos operativas -no pocas- en las que se solapan varios hechos imponibles sobre las que la DGT parece no reconocer ahora algunos supuestos de no sujeción.

Todas estas dificultades se están poniendo de manifiesto en toda su magnitud a la hora de implementar las adaptaciones necesarias de los sistemas que permitan dar cumplimiento a los registros y, a la vez, permitan el cálculo del impuesto. La vinculación de la base imponible a los contratos y su definición operación por operación -en vez del cálculo de forma agregada para el conjunto de las operaciones, como ocurre en otras jurisdicciones- no ayuda. Si acaso, este problema se va a ver facilitado por la vinculación del devengo del impuesto a la facturación, tal y como que prevé la DGT. Pero no puede desconocerse que la facturación no sigue en muchos casos los esquemas del devengo del IDSD y que en algunos casos las facturas no van a corresponderse directamente con los servicios sujetos al impuesto. Son muchas las empresas con contratos que mezclan servicios digitales y operativas offline donde la cuantificación del impuesto y el registro de las operaciones que permita su cálculo alcanza cotas de enorme dificultad. Por ejemplo, aquellas empresas que

ceden datos obtenidos online y offline o aquellas con contratos de publicidad en distintos soportes -unos digitales y otros no-, o las de operativas de intermediación donde se mezclan los canales físicos y los digitales.

No puede olvidarse que, aunque el impuesto se configuró pensando en gravar los ingresos generados por las empresas tecnológicas derivados de la participación de usuarios situados en España, la práctica está demostrando que son muchas las empresas tradicionales que han abierto canales digitales -como nuevas ventanas de negocio paralelas a los canales físicos- que se están viendo impactadas, de sectores diversos como el turismo, *retail* o el editorial entre otros muchos.

Las adaptaciones de sistemas para la localización de los usuarios según los distintos tipos de servicios gravados se están revelando, igualmente, de enorme complejidad por su dificultad técnica y la diversidad de sistemas de las empresas impactadas.

Por otro lado, como sabemos, en las fechas presentes, están tomando un notable impulso las negociaciones de la OCDE sobre los conocidos pilares 1 y 2 del Proyecto BEPS. Debe recordarse a este respecto, que el IDSD se presentó como una solución provisional unilateral de España hasta que se adoptara e implementara en nuestro país la solución definitiva acordada a nivel de la OCDE, para la tributación de las empresas tecnológicas extranjeras en el IS/IRNR cuando el usuario genera el valor de los servicios digitales en nuestro país.

Sin embargo, por el momento, no se tienen noticias de que el Gobierno se plantea ni la derogación del impuesto, ni un nuevo aplazamiento de sus declaraciones. Criterio que se vería confirmado por los textos recién publicados que se comentan en la presente Alerta. Como se ha indicado, el impuesto entró en vigor el 16 de enero y las declaraciones del primer trimestre y segundo trimestre deberán presentarse durante el mes de julio.

Todo ello está obligando a las empresas a realizar un análisis del impacto del IDSD sobre sus operativas con información limitada, resultando dudoso el criterio a seguir en determinadas modelos de negocio e inciertas las adaptaciones a implementar en los sistemas a fin de

poder dar cumplimiento a las obligaciones de autoliquidación, formales y de registros que el impuesto exige a partir de julio.

No obstante, la premura en la aplicación del impuesto en julio no deja ya lugar a margen de maniobra, siendo necesario acometer y finalizar los análisis pertinentes y las adaptaciones de sistemas necesarias sin más dilación, para llegar a tiempo a presentar las declaraciones censales, las correspondientes autoliquidaciones del primer y segundo trimestre, en su caso, desde el 1 al 31 de julio, y dar cumplimiento a las obligaciones formales que permitan justificar y calcular el impuesto declarado en caso de comprobación.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Rufino de la Rosa

Rufino.Delarosa@es.ey.com

Íñigo Hernández Moneo

Inigo.HernandezMoneo@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2021 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)