

TEMAS

La tributación del comercio electrónico

Modelos de negocio altamente digitalizados

Coordinador

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

■ LA LEY

La tributación del comercio electrónico

Modelos de negocio altamente digitalizados

Coordinador

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

© Varios autores, 2022

© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Junio 2022

Depósito Legal: M-13247-2022

ISBN versión impresa: 978-84-19032-49-2

ISBN versión electrónica: 978-84-19032-50-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

dades de al menos el 15%, para aquellas compañías que tengan una facturación de al menos 750 millones de euros. De manera que se busca el establecimiento de unas normas fiscales que sean más justas y eficientes, criterios básicos para lograr un correcto crecimiento económico, y eliminar así las medidas unilaterales adoptadas por distintas jurisdicciones⁽⁵⁾.

3. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

3.1. Cuestiones generales

El devenir de la economía digital ha dado lugar a un cambio en el paradigma de la fiscalidad internacional. El nacimiento de nuevos modelos de negocio ha puesto de manifiesto la necesidad de analizar con una mirada nueva la fiscalidad de la economía digital, pues la decisión inicial de no crear tributos propios para esta con el fin de no crear una discriminación, positiva o negativa, frente a la economía tradicional, ha dado lugar a que el principio de suficiencia tributaria no sea de aplicación. Este hecho pone en riesgo la provisión de bienes y servicios públicos, menoscabando el estado de bienestar. Por ello, atendiendo a la ya mencionada Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, en España el 16 de enero de 2021 entró en vigor el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales —en adelante, IDSD—.

Las razones de su implantación las encontramos en dar una solución provisional al problema ya señalado de no aplicación del principio de suficiencia tributaria, consecuencia de la obsolescencia de los sistemas tributarios de las distintas jurisdicciones. Obsolescencia que permite la deslocalización empresarial hacia territorios de nula o baja tributación. Aunque las opciones analizadas para dar solución al problema han sido varias y se ha identificado el problema principal, que es la inadecuación del concepto de establecimiento permanente en base a la inadecuación del nexo de unión vigente a las características de la economía digital, la aplicación de esta medida no es un asunto baladí, ya que requiere de consenso internacional junto con la modificación de los distintos ordenamientos tributarios, así como los convenios de doble imposición internacional. De manera que su aplicación en un

(5) Italia, Austria, Francia, Reino Unido y España han acordado un pacto con Estados Unidos sobre la transición de los impuestos sobre los servicios digitales existentes a las nuevas normas internacionales. Estados Unidos, por su parte, se ha comprometido a poner fin a las sanciones comerciales adoptadas por el Representante Comercial de Estados Unidos (USTR) contra estos países.

espacio temporal breve resulta complicada. De ahí, la necesidad de buscar soluciones alternativas, y en estas soluciones, encontramos la creación del IDSD.

Aunque se trata de una propuesta de la UE, el legislador español trasladando este impuesto a nuestro ordenamiento tributario pretende poner solución al problema de los ingresos tributarios, ya que la actual legislación fiscal aplicable a las empresas ya no resulta adecuada para gravar los beneficios generados para una parte importante de las empresas de carácter digital. Indicando, además, que se trata de un tributo de naturaleza provisional, ya que el mismo estará vigente hasta que exista una solución impositiva consensuada a la nivel internacional —Impuesto Mínimo Global—.

Atendiendo a las características del IDSD, nos encontramos ante un tributo de naturaleza indirecta⁽⁶⁾ que grava las prestaciones de determinados servicios digitales en los que exista intervención de los usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto⁽⁷⁾. Se configura como un impuesto instantáneo, puesto que el devengo tiene lugar cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, cuando nos encontremos con operaciones sujetas que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro de los importes efectivamente percibidos.

El objeto imponible del impuesto recae sobre la prestación de determinados servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios, es decir, grava aquellas actividades digitales que se caracterizan

(6) La naturaleza del tributo ha sido objeto de discusión por parte de la doctrina, ya que la misma pone en duda si realmente nos encontramos ante un impuesto de naturaleza indirecta, tal y como señala el artículo 1 de la Ley del IDSD. O, por el contrario, se trata de un impuesto directo que en el fondo lo que pretende ser gravar la renta de las empresas que prestan servicios digitales. Desde un punto de vista económico parece que estamos ante un impuesto directo, tal y como expone en la Exposición de Motivos como de la regulación que del sujeto pasivo se hace en el propio artículo 8 de la Ley del IDSD. Además, el mismo no, como ocurre con otros impuestos indirectos, la repercusión de este al consumidor final. Atendiendo a BAHÍA ALMANSA (2020) aunque el impuesto se debería haber configurado como un impuesto directo, se ha tenido que presentar como indirecto para poder permanecer en el ordenamiento tributario, ya que, si hubiera sido configurado como directo, resultaría incompatible con los tratados y convenios de doble imposición, y, además, se podría producir una doble imposición con los tributos que gravan ya la renta de sociedades. Y, siguiendo a GARCÍA-HERRERA BLANCO (2019) «de configurarse como directo se podría haber vulnerado también el principio de capacidad económica, al gravar, este impuesto el beneficio bruto y no el beneficio neto».

(7) El impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en vigor dentro de nuestro país como son País vasco y Navarra (artículo 2, LIDSD).

por ser modelos de negocio en los que la participación del usuario genera un valor añadido a la actividad económica. Todo ello, siguiendo las indicaciones de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Por tanto, el hecho imponible del IDSD se concreta en la prestación de tres tipos de servicios digitales:

a) Servicios de publicidad en línea: constituidos por los ingresos generados por aquellos servicios que permiten la inclusión de una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios. Aquí podemos encontrar los ingresos por publicidad que generan redes sociales como *Facebook, Instagram, Youtube, ...* así como los generados por motores de búsqueda —*Google, Spotify, ...*—.

b) Servicios de intermediación en línea⁽⁸⁾: constituyen ingresos gravables los generados por las plataformas digitales que permiten a los usuarios interactuar entre sí, así como facilitan las entregas de bienes o las prestaciones de servicios entre los mismos. En este caso podríamos hablar de empresas como *Amazon, Airbnb, Booking, ...*

c) Servicios de transmisión de datos: se gravarán los servicios de transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas en la web, programadas o aplicaciones. No se gravarán la recopilación y tratamiento de datos para fines internos de la empresa ni los que sean cedidos a títulos gratuito a otras entidades.

Si bien, en el artículo 6 de la Ley del IDSD se establecen una serie de supuestos de no sujeción, siendo estos:

a) Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes y servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.

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.

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 sumi-

(8) No se incluyen en este concepto los ingresos producidos por una plataforma digital que tenga como única o principal finalidad la de suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago. Se considera que, en estos casos, la interfaz digital es una menor intermediario de otros servicios.

nistrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o 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 una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

Aunque los usuarios de los servicios digitales son la pieza clave para el hecho imponible del IDSD, esto no implica que los mismos sean los contribuyentes del impuesto, ya que serán sujetos pasivos del impuesto aquellas entidades que presten cualquiera de los servicios digitales ya mencionados y superen cualquiera de los límites cuantitativos siguientes:

— Que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros.

— Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere los 3 millones de euros.

Por tanto, atendiendo a los criterios utilizados para la identificación del sujeto pasivo se considera que la implantación del IDSD únicamente afectará a grandes empresas multinacionales digitales que desarrollan una actividad económica en territorio español, al ser sus usuarios residentes en España. Si bien, el problema de aplicación de este se encuentra en la dificultad de localización del sujeto pasivo cuando no tenga su residencia en nuestra jurisdicción. Aunque para contribuyentes no establecidos en la UE existe la obligación de nombrar a un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la Ley del IDSD.

La base imponible del IDSD está constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el impuesto sobre el valor Añadido u otros impuestos equivalente, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto. Y en la determinación de la base imponible su cálculo dependerá del tipo de hecho imponible de que se trate:

a) Servicios de publicidad en línea: se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca



La economía digital y las nuevas formas de hacer negocios surgidas bajo su amparo han suscitado una profunda reflexión sobre los estándares de tributación articulados desde el pasado siglo, más bien pensados para las actividades económicas que se desarrollaban en el siglo XX. Además, la inteligencia artificial y su consolidación como sustento de las actividades económicas, ha elevado exponencialmente el grado de dificultad para encontrar soluciones reales y efectivas.

Por ello, no es infrecuente referirse a un escenario actual de Cuarta Revolución Industrial, caracterizado por una preponderancia de los sistemas artificiales e inteligentes que, una vez más, han hecho temblar los cimientos —ya erosionados— de los sistemas tributarios modernos.

La Fiscalidad 4.0, a su vez, se singulariza en esos «nuevos» modelos de negocio, la influencia que sobre ellos tiene la inteligencia artificial, y una lucha de los poderes públicos por adaptar el ordenamiento jurídico a estas nuevas realidades que ha alterado, consecuentemente, el propio sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Esta es la tarea que afronta este libro y que el lector encontrará, estructurada de la siguiente forma: un primer bloque, donde se analizan los fundamentos tributarios del comercio electrónico en la era digital, tanto en la imposición directa como indirecta; un segundo bloque, que aglutina estudios sobre diversos modelos de negocio altamente digitalizados, como son los servicios digitales, *e-sports*, juegos en línea, *cloud computing*, *Fintech*, *startups*, empresas de base tecnológica, generadores de contenido y criptoactivos; y el último bloque, donde se aborda la influencia de la inteligencia artificial en el sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

