



EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (LA TASA GOOGLE)

THE TAX ON CERTAIN DIGITAL SERVICES (GOOGLE TAX)

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales surge como respuesta a la falta de tributación de ciertos servicios, debido a la digitalización de la economía.

The Tax on Certain Digital Services appears in response to the lack of taxation of certain services due to the digitization of the economy.

Autora: Dña. María Gómez Rocafull
Doble Grado en Derecho y en Administración y
Dirección de Empresas
Directora: Dra. Dña. Patricia Díaz Rubio
Convocatoria: Junio, 2020

A Javi, por su paciencia y su apoyo incondicional.

ÍNDICE

ABREVIATURAS Y SIGLAS	2
I. INTRODUCCIÓN	3
II. LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....	4
III. LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA	6
III.1. El Mercado Único Digital	6
III.2. Propuesta 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.....	8
IV. EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA	13
IV.1. Aspectos generales.....	15
IV.2. Naturaleza y objeto	16
IV.3. Territorio de aplicación del impuesto	17
IV.4. Conceptos y definiciones	17
IV.5. Hecho imponible.....	18
IV.6 Supuestos de no sujeción	19
IV.7. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales.....	20
IV.8. Contribuyentes.....	22
IV.9. Devengo	22
IV.10. Base imponible	23
IV.11. Tipo de gravamen	24
IV.12. Cuota íntegra.....	25
IV.13. Obligaciones formales.....	25
IV.14. Gestión del impuesto.....	26
IV.15. Infracciones y sanciones.....	26
V. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES Y SU IMPACTO EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA	27
VI. CONCLUSIONES	30
BIBLIOGRAFÍA	32
REPERTORIO NORMATIVO	34

ABREVIATURAS Y SIGLAS

BOCG	Boletín Oficial del Congreso de los Diputados
CE	Constitución Española
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
LGT	Ley General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RC	Reglamento del Congreso
TUE	Tratado de la Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo Fin de Grado tiene por objeto el análisis del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Tasa Google). Se trata de un impuesto novedoso que pretende dar respuesta a la falta de tributación de ciertos servicios digitales. Este impuesto ha sido impulsado desde el seno de la Unión Europea, siguiendo las líneas que se han ido estableciendo por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

La digitalización de la economía ha provocado la necesidad de establecer normas que respalden y garanticen la seguridad de los usuarios dentro del mundo online. Y, más allá, el de establecer unas bases fiscales para que los negocios “online” no quede exentos de tributación y se produzca una discordancia respecto de los negocios tradicionales. Todo esto ha dado lugar al nacimiento del impuesto sobre el que versa este trabajo.

En primer lugar, se realiza el estudio de la economía digital en el ámbito internacional. En concreto, aspectos tan interesantes como dónde y el porqué de la economía digital.

En segundo lugar, se analiza la economía digital en el ámbito de la Unión Europea, partiendo del Mercado Único Digital, -creado para aprovechar los potenciales beneficios de las tecnologías digitales, así como para proporcionar soluciones y protección en las interacciones que surgen dentro de las plataformas digitales-.

En el ámbito de la Unión Europea destaca la Propuesta 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. La mencionada Propuesta de Directiva es la base para la elaboración en nuestro ordenamiento jurídico del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Después del examen de la economía digital en el ámbito de la Unión Europea se analiza el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios digitales en España, teniendo en cuenta la diferente problemática que se presentan y las críticas suscitadas ha dicho Proyecto de Ley.

Tras este análisis, se examina el impacto en la economía española que traerá consigo el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Finalmente, se ponen de manifiesto las conclusiones a las que se han llegado tras realización del presente Trabajo Fin de Grado.

II. LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

A la hora de realizar un análisis de la economía digital en el ámbito internacional es conveniente, en primer lugar, dar una definición de lo que incluye y engloba la economía digital. Las primeras definiciones de economía digital fueron dadas en Estados Unidos, en 1994, por Don Tapscott y, en 1998, por el informe *The Emerging Digital Economy* que hablaban de nuevos sistemas sociopolíticos derivados de la economía digital.

Asimismo, lo largo de los años se han ido dando diferentes definiciones y nos decantamos por esta definición actual: “*La economía digital es el resultado de la capacidad disruptiva que el uso de las tecnologías y la comunicación (TIC) está produciendo en forma de transformaciones en todos los sectores de la economía y en todas las actividades sociales y personales*”¹.

Dentro de la empresa, la digitalización aparte de estar relacionada con la tecnología también lo está con el talento y con el cambio cultural empresarial y social de una entidad. Estas dos últimas características serán las que marquen principalmente el alcance de la revolución digital. La digitalización implantada en las empresas conforma un conjunto de tecnologías que alteran profundamente la actividad empresarial de las empresas que las adoptan. Esto hace que existan grandes diferencias entre las empresas que las adoptan de forma correcta de las que no.

Un concepto a destacar en este ámbito es el de disrupción digital; concepto que va más allá de la capacidad de transformar. Con la disrupción digital se altera, en profundidad, un sistema económico, un sector empresarial, una empresa, etc. Así, hay que darle una relevancia similar al diseño de la estrategia en torno a las potenciales disrupciones y a la propia transformación propiciada por la disrupción².

Podemos situar el origen de la economía digital en la obra de Dan Topscott llamada *The Digital Economy* en 1994. Esta obra le otorga nombre a la nueva realidad que estaba surgiendo en ese momento. Diferentes acontecimientos han hecho posible la digitalización y el nacimiento de la economía digital. En primer lugar, uno de los acontecimientos relevantes fue el descubrimiento de Internet en 1960, en Estados Unidos, aunque éste no tuvo impacto directo en la sociedad en ese momento. En segundo lugar,

¹ GONZÁLEZ CRESPO, R., *Libro blanco en Economía Digital*, Ed. Ministerio de Industria, Energía y Turismo, Madrid, 2015, pág. 17.

² Vid. PEDREÑO MUÑOZ, A., “La digitalización y la economía global. Visión general”, *Información Comercial Española. Revista de Economía*, núm. 897, 2010, págs. 9-13.

en 1990 se desarrolló *World Wide Web (WWW)* y el primer servidor web. Sin embargo, los avances tecnológicos anteriores no pasaron a dominio públicos y a tener un real impacto en la sociedad hasta 1993.

Esto ha marcado una revolución en todos los ámbitos de la sociedad. No obstante, aquí lo trascendental es el impacto que ha tenido en el sector económico y el cambio que ha supuesto en los modelos productivos y de negocio. La economía digital afecta a las empresas y organizaciones en decisiones de localización, tamaño, estructura o fijación de precios³. Asimismo, ha permitido la deslocalización de las empresas y la compra y venta de bienes y servicios desde diferentes puntos del planeta sin estar en contacto directo quien ofrece el servicio o vende un producto con el destinatario de ese producto o servicio.

A pesar de las diferencias entre los países, la globalización y la tecnología influyen en sus sistemas en mayor o menor medida. La tecnología digital está produciendo y producirá, en mayor escala, una gran convulsión de los sistemas económicos actuales. Por otra parte, los conceptos económicos tradicionales deberán de ser ajustados para adaptarse a la economía digital. Así, aquellos países con mayor destreza digital en sus estrategias y políticas determinarán el liderazgo a nivel global⁴.

Uno de los conceptos a destacar dentro de la economía digital es el de comercio electrónico, ya que es una definición fiscalmente relevante al permitir acotar el ámbito de acción. Por tanto, definimos como comercio electrónico a aquella compraventa de bienes o servicios que es realizada por medios electrónicos específicamente diseñados para recibir o hacer pedidos a través de estos. Sin embargo, el pago y la entrega final no es necesario que se realice por esa misma vía y con independencia de quien sea el sujeto que realice la transacción⁵.

La evolución de la economía ha dado lugar al surgimiento de “micromultinacionales” que favorecen la deslocalización de los procesos económicos y el aumento de las

³ Vid. ÁGUILA OBRA, A.R., PADILLA MELÉNDEZ, A., SERAROLS TARRÉS, C., VECIANA VERGÉS, J.M., “La economía digital y su impacto en la empresa”, *Información Comercial Española. Boletín Económico*, núm. 2705, 2001, pág. 9.

⁴ Vid. PEDREÑO MUÑOZ, A., “La digitalización y la economía global. Visión general”, *op. cit.*, pág. 14.

⁵ NOCETE CORREA, F. C., *La tributación de la economía digital en el contexto internacional europeo y español*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia 2019 pág. 27.

Por ejemplo, la empresa Amazon es una de las plataformas existentes actualmente que permite la compraventa de productos, a través de su página web o su aplicación (medio electrónico) y el producto es recibido de forma física en el domicilio especificado en la compra o de forma virtual a través de archivos descargables (eBooks).

transacciones comerciales, lo que potencia las problemáticas existentes asociadas a los sistemas de impositivos y fiscales⁶.

III. LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

III.1. El Mercado Único Digital

El Mercado Único Digital fue creado en 2015 por la Comisión Europea, ostentando la presidencia de dicho órgano Jean-Claude Juncker. Europa había sufrido en 2008 la peor crisis económica desde la Segunda Guerra Mundial y desde la presidencia se propusieron diferentes medidas de crecimiento, entre las que se encontraba la creación del Mercado Único Digital. Esta propuesta tenía como finalidad aprovechar las oportunidades que brindarían las tecnologías digitales y mediante el mercado único se podría generar mayores ingresos y conseguir un mayor crecimiento⁷.

Por tanto, el objetivo propuesto con esta estrategia era aprovechar plenamente la nueva era digital desde todos los aspectos posibles, tales como la economía, la industria y la sociedad y proporcionar soluciones y protección en todas las interacciones. Eso se debe a que la transformación tecnológica afecta a diferentes aspectos de la vida moderna como la educación o el empleo⁸.

Existen ciertos beneficios ya conseguidos que pueden aprovechar los consumidores gracias al mercado único; como es la supresión de los recargos por itinerancia, al por menor, con el cuál los usuarios europeos de telefonía móvil que viajen dentro de la Unión Europea podrán realizar llamadas, enviar mensajes o utilizar los datos por el mismo precio que en su país. La eliminación de dicha itinerancia está prevista en el Reglamento (UE) 2015/2120 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de noviembre de 2015 por el que se establecen medidas en relación con el acceso a una internet abierta y se modifica la Directiva 2002/22/CE relativa al servicio universal y los derechos de los usuarios en relación con las redes y los servicios de comunicaciones y el Reglamento (UE) n°

⁶ Vid. NOCETE CORREA, F. C., *La tributación de la economía digital en el contexto internacional europeo y español*, op. cit., pág. 36.

⁷ Vid. MIER ALBERT, P. “El Mercado Único Digital Europeo ¿una oportunidad para nuestra industria digital?” *Información Comercial Española. Revista de economía*, núm. 902, 2018, pág. 2-3.

⁸ Vid. La página web del Consejo Europeo (<https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/digital-single-market/>).

531/2012 relativo a la itinerancia en las redes públicas de comunicaciones móviles en la Unión⁹.

Asimismo, la Unión Europea aprobó 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 esos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos)¹⁰. Este Reglamento es una herramienta para la protección de datos en la era digital. El mundo digital es un entorno que está en constante cambio y las diferentes políticas tienen que adaptarse a dichas circunstancias cambiantes. Las normas que se creen al respecto deben crear confianza en consumidores y empresa y proteger de las amenazas de la red.

Otro de los logros es el acuerdo de liberar el comercio electrónico, al poner fin al bloqueo geográfico injustificado y otras formas de discriminación por razón de nacionalidad, lugar, residencia o lugar de localización de los clientes; regulado en el Reglamento (UE) 2018/302 del Parlamento Europeo y del Consejo de 28 de febrero de 2018 sobre las medidas destinadas a impedir el bloqueo geográfico injustificado y otras formas de discriminación por razón de la nacionalidad, del lugar de residencia o del lugar de establecimiento de los clientes en el mercado interior y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n° 2006/2004 y (UE) 2017/2394 y la Directiva 2009/22/CE¹¹. Con este reglamento los comerciantes no podrán discriminar a los consumidores de otros Estados sin una causa justificada de forma objetiva.

Por tanto, podemos decir que en el Mercado Único Digital se aplican medidas adaptadas a las nuevas circunstancias dadas actualmente debido a las nuevas tecnologías y a la economía digital. Esas medidas están destinadas a la protección de las partes que

⁹ Reglamento (UE) 2015/2120 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de noviembre de 2015 por el que se establecen medidas en relación con el acceso a una internet abierta y se modifica la Directiva 2002/22/CE relativa al servicio universal y los derechos de los usuarios en relación con las redes y los servicios de comunicaciones y el Reglamento (UE) n° 531/2012 relativo a la itinerancia en las redes públicas de comunicaciones móviles en la Unión (DOUE L 310 de 26 de noviembre de 2015).

¹⁰ 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 esos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), (DOUE L 119 de 4 de mayo de 2016).

¹¹ Reglamento (UE) 2018/302 del Parlamento Europeo y del Consejo de 28 de febrero de 2018 sobre las medidas destinadas a impedir el bloqueo geográfico injustificado y otras formas de discriminación por razón de la nacionalidad, del lugar de residencia o del lugar de establecimiento de los clientes en el mercado interior y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n° 2006/2004 y (UE) 2017/2394 y la Directiva 2009/22/CE (DOUE L 60 I de 28 de febrero de 2018).

intervienen en las diferentes relaciones, aunque su localización sea remota la una de la otra.

La economía digital ha proporcionado beneficios y ventajas para ciudadanos y empresas. Además, ha supuesto un desafío para los sistemas fiscales de los diferentes Estados miembros. Por ello, las políticas fiscales tienen que adaptarse a estas necesidades de la era digital y solventar las lagunas fiscales que puedan existir. Estos problemas o carencias parten del hecho de que la normativa fiscal existente se creó para aquellas empresas que estaban localizadas físicamente en un país¹². Sin embargo, las empresas pueden comercializar en diferentes países sin presencia física y, por ello, es necesario contar con normativa fiscal que cubra estos casos.

Todo esto nos da paso a hablar sobre la actualidad fiscal que concierne a la Unión Europea. La Comisión Europea ve como una necesidad la reforma del Impuesto sobre Sociedades para que cubra la realidad digital existente. El actual Impuesto sobre Sociedades aplicado a la economía digital ha ocasionado un desajuste entre el lugar donde tributan las empresas y el lugar donde estas generan beneficio. Por tanto, el objetivo de las reformas propuestas en la Directiva del Consejo, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, es conseguir mediante el Impuesto sobre Sociedades que los beneficios se registren y sean objeto de gravamen en aquel lugar donde las empresas tengan una alta interacción con los usuarios por los canales digitales¹³. No obstante, debido a la falta de adecuación que se ha detectado respecto a ese impuesto, se ha propuesto un Impuesto sobre los servicios digitales; impuesto que se analizará en el presente trabajo.

III.2. Propuesta 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

Nos encontramos ante una realidad en la que las empresas digitales están creciendo de manera continuada y el uso del internet es prácticamente imprescindible en el día a día de

¹² Vid. La página web del Consejo Europeo: Fiscalidad Digital (<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>).

¹³ Vid. Propuesta de Directiva del Consejo para la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, de 21 marzo de 2018.

las personas, ya que, por ejemplo, en 2018, en un día se realizaban más de 650 millones de búsquedas en internet o se enviaban más de 20.000 millones de correos electrónicos.

Actualmente, existen ciertas problemáticas derivadas de la economía digital, algunas ya nombradas en los epígrafes precedentes, pero cuya raíz se encuentra, principalmente, en la falta de adecuación existente en los actuales sistemas tributarios. Las carencias que contienen estos sistemas favorecen la aparición de ciertos supuestos que pueden dar lugar a elusiones o evasiones fiscales. La elusión fiscal ocurre en aquellos supuestos en los que, sin cometer una infracción tributaria, se realiza alguna acción para evitar o disminuir el impacto fiscal¹⁴.

En cambio, la evasión fiscal tiene lugar, en palabras de NOCETE CORREA, “*cuando se intente sustraer al control administrativo la realización de un determinado hecho imponible con la finalidad de infringir la norma que establece la obligación de pago derivada de su realización*”¹⁵. Se entiende que dadas estas situaciones y debido a la creciente digitalización de la economía se deben poner medidas para evitarlo. Por ello, la Unión Europea ha elaborado, entre otras medidas, 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 (en adelante, Propuesta de Directiva)¹⁶.

Antes de analizar la Propuesta de Directiva es necesario explicar los rasgos de uno de los principales instrumentos legislativos de la Unión Europea. A diferencia del Reglamento, la Directiva no pretende la unificación del Derecho, sino que pretende la aproximación de las diferentes legislaciones. La Directiva es de carácter obligatorio para aquellos Estados miembros destinatarios de ésta, aunque deja a elección de los Estados miembros la forma y los medios para alcanzar los objetivos¹⁷. En otras palabras, la Directiva supone un marco normativo a cumplir por los Estados miembros destinatarios que tienen un

¹⁴ Vid. NOCETE CORREA, F. C., *La tributación de la economía digital en el contexto internacional europeo y español*, op. cit., págs. 40-41.

¹⁵ NOCETE CORREA, F. C., *La tributación de la economía digital en el contexto internacional europeo y español*, op. cit., pág. 41.

¹⁶ Vid. Propuesta 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, de 21 de marzo de 2018.

¹⁷ Vid. BORCHARDT, K-D., “El ABC del Derecho de la Unión Europea” (Publicaciones de la Unión Europea), 2011, págs. 95-96.

margen discrecional para transponerla al ordenamiento legislativo nacional con los medios y con la forma que ellos determinen.

Siguiendo con la problemática dentro de la Unión Europea, el simple hecho de modificar el Impuesto sobre Sociedades era una medida insuficiente y la Directiva pretende aportar una solución dentro del sistema fiscal actual tratando de abordar problemas sobre qué y dónde gravar. La pretensión de la Unión Europea es que la aplicación del Impuesto sobre Servicios Digitales pueda extender a terceros países y las medidas aportadas en relación a dicho impuesto garanticen unas condiciones equitativas entre empresas de dentro y fuera de la Unión Europea¹⁸.

A la hora de elaborar la Propuesta de Directiva, diez de los Estados miembros contaban con medidas unilaterales para solventar los problemas fiscales abordados en dicha Propuesta. Sin embargo, que los Estados miembros llevaran a cabo las medidas adoptadas individualmente suponía una amenaza debido a que podía fragmentar el mercado único y obstaculizar las posibles soluciones a adoptar de manera conjunta. Además, la Unión Europea considera esencial la colaboración con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) para alcanzar el consenso global.

La Propuesta de Directiva no ha sido aprobada, ya que las decisiones a tomar por la Unión Europea y tratadas en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (en lo sucesivo, ECOFIN) estaban a expensas de que se acordase, por parte de la OCDE, un Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (sus siglas en inglés serían BEPS), respectivo a la tributación digital. Al no conseguir aprobar el citado proyecto, la Unión Europea y la ECOFIN propusieron sacar adelante un impuesto provisional a través de la Propuesta de Directiva; que dejaría de estar vigente una vez hubiese acuerdo por parte de la OCDE. Sin embargo, la aprobación de la Propuesta de Directiva fue imposible por falta de consenso entre los Ministros de Hacienda en la ECOFIN¹⁹.

Una vez tratada la problemática en torno a la Propuesta de Directiva, en su Exposición de Motivos establece, en primer lugar, los objetivos a alcanzar. Los objetivos a conseguir son: un marco fiscal que combata la fragmentación del mercado y la garantía de una

¹⁸ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo “Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital” (COM (2018) 146 final, págs. 7-8).

¹⁹ Vid. HERNÁNDEZ MONEO, I. “Análisis del Proyecto de Ley de Impuesto sobre determinados servicios digitales” *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 445, 2020 pág. 5.

fiscalidad justa de la economía digital. La economía digital está cambiando nuestra forma de interactuar, consumir y realizar los negocios. Es un hecho que las tecnologías digitales facilitan ciertas ventajas a la sociedad. Sin embargo, los responsables políticos siguen buscando soluciones para conseguir una imposición justa y eficaz de las sociedades que se adapten a la evolución tecnológica. La Propuesta de Directiva aborda de manera provisional la inadecuación de las normas relativas al Impuesto sobre Sociedades aplicadas a la economía digital. La Propuesta pretende introducir una medida aplicable a ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios durante un periodo transitorio hasta que se adopte una solución global.

Asimismo, también se establece, en la Exposición de Motivos, que la Propuesta respeta el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea (TUE)²⁰. Esto se debe a que se encuentra a la espera de una acción conjunta y coordinada por parte de la Unión Europea para la reforma del Impuesto sobre Sociedades para evitar la fragmentación del mercado único.

El Impuesto sobre los Servicios Digitales desarrollado en la Propuesta de Directiva, destaca en su artículo 3 los ingresos que se consideran imposables. El Impuesto sobre los Servicios Digitales grava aquellos ingresos procedentes de las prestaciones de servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. En otras palabras, aquellos servicios donde la actuación del usuario es imprescindible para la consecución de la actividad y gracias a la cual la empresa puede tener ingresos. Sin embargo, lo que está sujeto a tributación no es la participación del usuario, sino los ingresos obtenidos por la monetización de la contribución de los usuarios. En el apartado 1 del artículo 3 se recogen los tres supuestos considerados imposables. Estos supuestos son: publicidad dirigida, intermediación online y transmisión de datos obtenidos online

En primer lugar, en el artículo 3, apartado a), se recoge como servicio imponible la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. La inclusión de este precepto se debe a que la empresa que permite la publicidad en su interfaz gana dinero por el tráfico de usuarios, por lo que obtiene un beneficio que quedaría sujeto a este impuesto. Sin embargo, en el apartado 3 del artículo 3, señala que, en el caso de que quien presta el servicio publicitario y el propietario de la interfaz sean

²⁰ Tratado de la Unión Europea (DOUE C 326/13, de 26 de octubre de 2012).

sujetos diferentes, el propietario de la interfaz no considera realizado el servicio imponible.

En segundo lugar, en apartado b) del artículo 3 viene recogida la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética²¹ que permita localizarse entre los usuarios y puedan interactuar y, además, facilite la entrega de bienes o prestación de servicios subyacentes. Dentro de este apartado se excluye los ingresos procedentes de actividades minoristas que consisten en la venta de bienes y servicios (comúnmente denominado “comercio electrónico”).

En cuanto al apartado c) del artículo 3, este recoge la transmisión de datos recopilados de los usuarios que hayan sido creados por actividades desarrolladas por los usuarios en las interfaces digitales. En este caso, se incluyen aquellos casos donde se utilizan las interfaces digitales para generar una contribución al usuario.

No obstante, a la hora de elaborar esta propuesta y, en concreto el artículo 3, la Comisión Europea ha definido indiscriminadamente su ámbito objetivo de aplicación haciendo tributar todos los ingresos obtenidos de las actividades recogidas en el citado artículo sin tener en cuenta si tributa o no en otro Estado²². En otras palabras, no establece ningún requisito que constate la falta de sometimiento a gravamen en ningún otro Estado. Es por ello que no se conoce, a la hora de imponer el gravamen, si la empresa tributa por los mismos servicios en otro Estado.

En el artículo 4 de la Propuesta de Directiva se regula el sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre los Servicios Digitales. Este artículo recoge condiciones que debe cumplir una empresa para quedar obligada al pago de este impuesto. Para ello, la entidad tiene que rebasar dos umbrales: 750.000.000 euros de ingresos mundiales del último ejercicio financiero completo y 50.000.000 euros de ingresos dentro de la Unión de ese mismo ejercicio.

Teniendo en cuenta esos dos umbrales, se limita la aplicación de Impuesto sobre los Servicios Digitales a las empresas solidas en el mercado les permiten beneficiarse de los efectos del negocio electrónico y la participación de los usuarios.

²¹ Una interfaz digital multifacética es aquella plataforma que permite a los usuarios cargar y compartir contenidos digitales con los demás usuarios, así como, el suministro de contenidos digitales directamente entre usuarios.

²² Vid. NOCETE CORREA, F. C., *La tributación de la economía digital en el contexto internacional europeo y español*, op. cit., pág. 111.

El lugar de imposición se prevé en el artículo 5. El artículo 5.1 señala que los ingresos imponibles se consideraran obtenidos en un Estado miembro cuando los usuarios del servicio imponible se encuentran en ese Estado miembro. En los demás apartados de dicho precepto, se recogen reglas para determinar cuándo un ingreso imponible puede considerarse realizado en un Estado miembro en función de la actividad realizada y en la forma de realizarse.

IV. EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA

Antes de analizar el Proyecto de Ley sobre Determinados Servicios Digitales, es necesario hacer referencia al procedimiento legislativo para conocer en qué fase se encuentra este Proyecto. En primer lugar, el artículo 66.2 de la Constitución Española²³ (en lo sucesivo, CE) establece que son las Cortes Generales las que ejercen la potestad legislativa del Estado. Y, en lo que respecta al sistema tributario, el artículo 133.1 CE establece que *“la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*.

Ahora bien, si se hace referencia a la iniciativa legislativa ordinaria, establecida en el artículo 87.1 de la CE, le corresponde al Gobierno, al Congreso de los Diputados y al Senado, de acuerdo con lo establecido en la Constitución y en los Reglamentos de las Cámaras. Por tanto, cuando los textos normativos son presentados por el Gobierno, estos deben ser aprobados por el Consejo de Ministros y reciben el nombre de “Proyectos de Ley”. Los Proyectos de Ley serán enviados al Congreso de los Diputados y es aquí donde se inicia la elaboración de las leyes²⁴.

En el caso del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, Proyecto de Ley), el Gobierno ha llevado a cabo la iniciativa legislativa y esto atañe a ciertas particularidades frente a las iniciativas llevadas a cabo por otros sujetos. Cuando es el Gobierno el que presenta un Proyecto de Ley, el Congreso de los Diputados no puede rechazar la tramitación debido a que no hay una “toma de consideración” como ocurre en las demás iniciativas. Por tanto, una vez publicado el Proyecto de Ley en el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados (en lo sucesivo, BOCG), según el artículo

²³ Constitución Española (BOE núm. 311, de 29.12.1978).

²⁴ Vid. LÓPEZ GUERRA, L., ESPÍN, E., GARCÍA MORILLO, J. PÉREZ TREMPES, P. y SATRÚSTEGUI, M., *Derecho Constitucional. Vol. II*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 95.

110 del Reglamento del Congreso (en adelante, RC)²⁵, los Diputados y Grupos Parlamentarios cuentan con un plazo de 15 días para la presentación de enmiendas. Las enmiendas podrán ser a la totalidad o al articulado. En el caso de que sean a la totalidad, solo podrán ser presentadas por los Grupos Parlamentarios y tienen que tratar sobre la oportunidad, los principios o el espíritu del Proyecto de Ley y se debe solicitar la devolución al Gobierno o proponer un texto alternativo.

El primer Proyecto de Ley referente al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD) propuesto por el Gobierno fue publicado en el BOCG el 25 de enero de 2019²⁶. La situación política de España atraviesa en ese momento el final de la XII Legislatura con Pedro Sánchez Pérez-Castejón como presidente del Gobierno. Por tanto, el Congreso de los Diputados y el Senado quedan disueltos el 5 de marzo de 2019²⁷ y el Proyecto de Ley caducó en virtud de lo dispuesto en el artículo 207 del RC. Esto supuso la pérdida de lo avanzado hasta el momento y la necesidad de un nuevo comienzo. El 28 de febrero 2020 vuelve a presentarse un nuevo Proyecto con ciertas modificaciones respecto al primero, pero no contiene cambios trascendentales.

El siguiente paso que deberá seguir el Proyecto de Ley objeto de estudio sería la discusión en el Congreso de los Diputados; que empezaría con la fase de enmiendas a la totalidad (si las hubiera) donde el texto normativo puede ser devuelto al órgano promotor (Gobierno). Estas enmiendas son presentadas por los Grupos Parlamentarios y deberán ser debatidas por el Pleno de la Cámara²⁸. La siguiente fase sería la de Comisión donde se examinan las enmiendas al texto normativo. Se designa una ponencia por parte de la comisión, quien elabora un dictamen tras la discusión sobre las enmiendas presentadas. Ese dictamen pasa a ser discutido por el Pleno en la siguiente fase. En esta fase, el Pleno debe pronunciarse respecto al texto de la comisión, por el texto alternativo o por un texto de transacción.

²⁵ Resolución de 24 de febrero de 1982 por la que se ordena la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del nuevo Reglamento del Congreso de los Diputados (BOE núm. 55, de 05.03.1982).

²⁶ Proyecto de Ley 121/000039, de 25 de enero, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOCG núm. 40-1, de 25.01.19).

²⁷ Real Decreto 129/2019, de 4 de marzo, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y de convocatoria de elecciones (BOE núm. 55, 05.03.2019).

²⁸ *Vid.* LÓPEZ GUERRA, L., ESPÍN, E., GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. y SATRÚSTEGUI, M., *Derecho Constitucional. Vol. II, op. cit.*, págs. 99-100.

Si el texto es aprobado por el Congreso de los Diputados debe remitirse al Senado para que, según el artículo 106 del Reglamento del Senado²⁹, en un plazo de 2 meses, lo apruebe expresamente, oponga su veto o realice enmiendas. Una vez aprobado el texto por las Cortes Generales, será el Rey quien sancionará y lo promulgará y será publicado en el Boletín Oficial del Estado.

Las previsiones del Ministerio de Hacienda es tener operativo el IDSD en septiembre de 2020; y los pagos por este gravamen se efectuarán en diciembre del mismo año.

IV.1. Aspectos generales

El Proyecto de Ley español es un reflejo de lo expuesto en la Propuesta de Directiva. Por tanto, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se recogen las problemáticas derivadas de la economía digital y las razones por las que surge este impuesto.

La economía, como hemos expuesto en epígrafes precedentes, está avanzando hacia la digitalización y está originando modelos de negocio basado en actividades a distancia, incluyendo actividades transfronterizas. Esta nueva forma de comercialización implica escasa o nula presencia física entre entidades y usuarios. Este tipo de negocios quedan fuera del ámbito de actuación del Impuestos sobre Sociedades, debido a que fue creado para cubrir los negocios tradicionales.

Por tanto, el hecho de que existan operaciones pertenecientes a la economía digital que no estén gravadas, supone un agravio para los negocios tradicionales basados en la presencia física de sus actividades y los deja en una posición de desventaja. Por ello, el principal objetivo del IDSD es gravar a empresas multinacionales que obtienen altos ingresos de la economía digital³⁰.

Como se ha expuesto en el presente trabajo, la solución que buscan desde las diferentes organizaciones y, en particular, desde la OCDE y la Unión Europea es una solución global para gravar aquellos servicios digitales exentos actualmente del pago de impuestos en la mayoría de los países. Debido a la falta de consenso y a una solución global son los Estados los que están desarrollando sus propios impuestos, como es el caso de España a

²⁹ Texto refundido del Reglamento del Senado aprobado por la Mesa del Senado, oída la Junta de Portavoces, en su reunión del día 3 de mayo de 1994 (BOE núm. 114, de 13.05.1994).

³⁰ Vid. Página web de La Moncloa

(https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx).

través de este Proyecto de Ley³¹. Y especialmente, el Proyecto de Ley ha sido motivado por la falta de consenso a la hora de aprobar la Propuesta de Directiva. Este nuevo gravamen se creó con el objeto de someter a tributo a aquellos servicios digitales en los que los usuarios son partícipes en el proceso de creación de valor de la empresa que presta dichos servicios³², es decir, este impuesto pretende gravar aquellos servicios digitales donde los usuarios contribuyen de forma significativa a crear valor para la empresa.

IV.2. Naturaleza y objeto

Antes de analizar la naturaleza del IDSD es preceptivo estudiar la diferencia entre los impuestos directos e indirectos. Los impuestos directos recaen sobre la renta y el patrimonio, es decir, gravan directamente la capacidad económica. Mientras que, en los impuestos indirectos, la riqueza se manifiesta a través de la utilización o el gasto, esto es, que no repercute directamente sobre la renta sino sobre el consumo realizado³³.

El artículo 1 del Proyecto de Ley regula la naturaleza y objeto del impuesto. En cuanto a la naturaleza, establece que se trata de un impuesto indirecto. Esto ha suscitado ciertas críticas, debido a varios motivos. En primer lugar, por el hecho de que la naturaleza indirecta de este impuesto no parece idónea para compensar las deficiencias del Impuesto de Sociedades que es de carácter directo. Y, en segundo lugar, los contribuyentes deberían ser los consumidores de los servicios digitales y, sin embargo, para el IDSD los contribuyentes son quienes suministran los servicios digitales³⁴.

En relación con el objeto del impuesto, el artículo 1 del Proyecto de Ley establece que *“grava las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto”*. Por tanto, este precepto acota el ámbito de actuación del impuesto, pues solo será aplicado en aquellos casos donde exista una intervención de usuario y, en concreto, en los supuestos en los que se creen un valor para la empresa suministradora de los servicios digitales.

³¹ Vid. Proyecto de Ley 121/000001, de 28 de febrero, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOCG núm. 1-1, de 28.02.20).

³² Vid. GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El impuesto sobre determinados servicios digitales: «Tasa Google»”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2019.

³³ Vid. MAURICIO SUBIRANA, S., *Derecho financiero y tributario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 67-68.

³⁴ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., “El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” *Revista Quincena Fiscal* núm. 6, 2019.

IV.3. Territorio de aplicación del impuesto

En relación con la aplicación de las normas, tenemos que determinar el ámbito espacial de su aplicación. En el caso de España, como regla general, las normas tributarias se aplicarán en el territorio nacional. Sin embargo, es posible que un tributo de ámbito estatal no siempre coincida con el territorio nacional. Puede ser que se excluyan ciertos territorios españoles del ámbito de aplicación o que tenga efectos extraterritoriales³⁵. Además, existen tributos a diferentes niveles dentro de España: local, autonómico, estatal.

El artículo 2 del Proyecto de Ley regula el territorio de aplicación; señalando que se aplica a todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto respecto a los territorios del País Vasco y Navarra. Por tanto, estarán sujetas las prestaciones de servicios digitales que se puedan vincular con el territorio español, esto es, quedaran sujetas las acciones realizadas por los usuarios de los servicios digitales que puedan localizarse en el territorio español.

Por tanto, atendiendo a dicho precepto, lo importante es el lugar donde se presten los servicios digitales y no el lugar en el que la empresa o entidad esté localizada. Es más, la localización de las empresas es el problema central derivado de los servicios digitales, ya que estos son prestados de manera deslocalizada como hemos expuesto en apartados precedentes. Por tanto, su ámbito de aplicación es nacional, pero tiene efectos extraterritoriales.

Este carácter transfronterizo presenta ciertos inconvenientes, puesto que puede existir un solapamiento de soberanías fiscales de diferentes Estados. Esto ocurre cuando dos o más Estados tienen derecho a gravar el mismo hecho imponible. El carácter global de este impuesto, que quiere conseguirse en el seno de la OCDE y desde la Unión Europea, trata de evitar este problema que puede dar lugar a supuestos de doble tributación, a través de la unificación de criterios.

IV.4. Conceptos y definiciones

En el artículo 4 del Proyecto de Ley se recogen los conceptos y definiciones que están relacionados con el comercio electrónico y la economía digital. Dichos conceptos permiten entender con mayor claridad el IDSD. A continuación, se estudian aquellos conceptos y definiciones que, a nuestro juicio, resultan más destacables.

³⁵Vid. PÉREZ ROYO, F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Derecho Financiero y tributario*, Ed. Civitas, Navarra, 2019.

Los contenidos digitales son aquellos datos suministrados en formato digital y entre los que se incluyen programas de ordenador, juegos o videos.

La Dirección de Protocolo de Internet es definida como “*código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet*”. A través de las direcciones IP se podrá conocer la localización de los usuarios y permitir delimitarlos dentro o fuera del territorio de aplicación del IDSD, es decir, el territorio español.

Los servicios digitales son los servicios de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos. El término de servicios digitales nos delimitara el hecho imponible del IDSD. Se considera un servicio de publicidad en línea a la inclusión en una interfaz de publicidad destinada a los usuarios de la misma. El servicio de intermediación en línea es “*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*”. Y, los servicios de transmisión de datos son aquellas acciones de transmisión de datos de los usuarios que se han generado en la interfaz donde han realizado actividades.

Por último, destacamos el término de publicidad dirigida que hace referencia a toda aquella comunicación digital destinada a la promoción de un producto o marca; estando dirigida a los usuarios, basándose en los datos recopilados de estos. El Proyecto de Ley considera que, salvo prueba en contrario, toda publicidad será dirigida.

IV.5. Hecho imponible

El artículo 5 del Proyecto de Ley señala que “*estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto*”. Como se puede observar, este precepto no expone de forma clara el hecho imponible del IDSD, siendo necesario acudir al artículo 4 del Proyecto de Ley para conocer qué servicios digitales quedarían sujetos a gravamen por este impuesto.

La definición del hecho imponible ha suscitado ciertas críticas, no sólo debido a la elección exclusiva de tres servicios, dejando fuera otros servicios de la misma naturaleza, sino además porque no establece con claridad el fundamento que legitima la elección. La

única justificación que establece tanto la Propuesta de Directiva como el Proyecto de Ley es el hecho de que no podrían existir esos servicios sin la intervención de los usuarios a la hora de crear valor. Sin embargo, no establecen nada sobre la posible existencia de otros servicios digitales con similares características³⁶. Por tanto, aunque se justifique la elección estableciendo que se gravan los servicios que están originando problemas de forma desmesurada, pueden existir otros servicios no recogidos que también presenten perjuicios de forma potencial.

IV.6 Supuestos de no sujeción

Los supuestos de no sujeción se regulan en el artículo 6 del Proyecto de Ley. Este precepto determina aquellas prestaciones que no quedarán sujetas al IDSD. En primer lugar, se excluye las ventas de bienes o servicios contratados en línea, a través de la web del proveedor cuando éste no actúa de intermediario. Esta excepción se debe a que la creación de valor aportada por el usuario reside en la compra y que la interfaz utilizada simplemente se utiliza como medio de comunicación. Por este mismo motivo, también se excluyen las entregas de bienes o servicios que llevan a cabo los usuarios en el ámbito de intermediación online.

Otro supuesto de no sujeción sería *“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”*. Este supuesto se excluye debido a que la interacción que se origina entre los usuarios es accesoria y no principal. Por tanto, aunque podrían entenderse que estaría dentro de los servicios de intermediación, no es así en la medida que el objeto principal aquí es la obtención de contenidos digitales por parte de los usuarios. Hay que distinguir el suministro de contenidos digitales por una entidad de la puesta a disposición de una interfaz multifacética donde los usuarios puede compartir o cargar contenidos digitales (este supuesto sí queda sujeto al impuesto). El supuesto excluido del ámbito de aplicación es aquel en el que los contenidos son aportados por la entidad propietaria de la interfaz³⁷.

³⁶ Vid. QUINTANA FERRER, E., “Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinado servicios digitales”, *Nueva fiscalidad*, núm. 3 2019, pág. 174.

³⁷ Vid. HERNÁNDEZ MONEO, I. “Análisis del Proyecto de Ley de Impuesto sobre determinados servicios digitales”, *op. cit.*, pág. 9.

A los anteriores supuestos de no sujeción se suman las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas y las prestaciones de servicios de transmisión de datos realizadas por las mismas entidades. Como hemos expuesto anteriormente, el Proyecto de Ley es un reflejo de lo regulado en la Propuesta Directiva. Y, la Exposición de Motivos de esta última realiza una explicación de la exclusión de estos supuestos. La creación de valor no reside en el usuario, sino en la capacidad de la entidad financiera para conectar compradores y vendedores de productos financieros. Además, estas entidades ponen a disposición unas condiciones específicas que proporcionan un entorno seguro para las operaciones financieras. Para concluir, el objetivo principal de estos servicios es el de facilitar la financiación, la inversión o el ahorro.

Al igual que sucede con el hecho imponible, en lo referente a la delimitación de los supuestos de no sujeción existe también cierta controversia por la elección realizada. La doctrina expone que, en aquellos servicios donde la entidad propietaria de la interfaz aportaba los contenidos digitales, hay dificultades para determinar si existe alguna aportación por parte del usuario. Un ejemplo de ello son los servicios de juegos en línea, donde es posible que las aportaciones de los jugadores mejoren las especificaciones y atraigan a nuevos jugadores³⁸.

Por tanto, tras lo expuesto se puede concluir que no existen únicamente casos en los que la participación del usuario es esencial y otras en las que su participación es nula. Nos encontramos ante una escala de grises que va a suponer un trabajo para determinar los supuestos de no sujeción.

IV.7. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales

El artículo 7 del Proyecto de Ley regula el lugar de realización de las prestaciones de los servicios digitales. Dicho artículo determina el lugar de realización para cada uno de los servicios digitales, atendiendo al lugar en el que se encuentre el usuario en el momento en el que recibe el servicio prestado por la empresa. En todos los supuestos considera que un usuario se encuentra situado en el territorio de aplicación del impuesto cuando el dispositivo empleado se encuentre en dicho ámbito territorial, esto es, en el territorio español.

³⁸ Vid. QUINTANA FERRER, E., “Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinado servicios digitales”, *op. cit.*, pág. 176.

En el supuesto de publicidad en línea, se tendrá en cuenta el momento en el que la publicidad aparezca en el dispositivo del usuario. En los casos de servicios de transmisión de datos, en el momento en el que se haya generado los datos en la interfaz tras acceder con el dispositivo. Y, en los supuestos de servicios de intermediación en línea existe una diferenciación entre si se ha facilitado alguna entrega de bienes o prestación de servicios y el resto de los servicios de intermediación en línea. Cuando existen entregas de bienes o prestaciones de servicios se tendrá en cuenta el momento en el que concluya la operación para situar el dispositivo dentro del ámbito de aplicación del impuesto. Y, en el resto de los casos de intermediación en línea, será aquel lugar donde el usuario haya abierto la interfaz digital en su dispositivo.

El artículo 7.4 del Proyecto de Ley establece que la localización del dispositivo se determinara a través de la dirección IP del mismo, con la excepción de que se pueda situar en otro lugar mediante otros medios de geolocalización admisibles en derecho. Sin embargo, la doctrina ha puesto de manifiesto ciertas dudas relacionadas con este precepto. En primer lugar, que tanto la dirección IP como los medios análogos empleados pueden reportar fallos a la hora de determinar a los contribuyentes. Y, en segundo lugar, la localización no garantiza la exigencia del IDSD a sus contribuyentes debido a que el único vínculo con el territorio de España es el hecho de que existen usuarios de sus servicios situados en dicho territorio³⁹.

Por último, el artículo 7.5 del Proyecto de Ley prevé que sólo se recogerán aquellos datos de los usuarios que sean necesarios para la aplicación de la Ley; limitándose a aquellos que aporten la localización de los dispositivos de los usuarios.

En base a todo lo expuesto, se puede concluir que un elemento principal de este impuesto es la participación del usuario a la hora de crear valor para la empresa y no la aportación de un pago. Por tanto, el impuesto se devengará cuando se realice el alguno de los servicios recogidos en la Ley, aunque no implique una contribución pecuniaria por parte del usuario del servicio⁴⁰.

³⁹ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., “El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, *op. cit.*

⁴⁰ Vid. HERNÁNDEZ MONEO, I. “Análisis del Proyecto de Ley de Impuesto sobre determinados servicios digitales”, *op. cit.*, pág. 9.

IV.8. Contribuyentes

Los contribuyentes del IDSD se regulan en el artículo 8 del Proyecto de Ley. Este precepto establece, en el apartado 1, que serán contribuyentes, además de las personas jurídicas, las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 7 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)⁴¹. Además, es necesario que el primer día del período de liquidación superen estos dos umbrales: a) 750 millones de euros netos como cifra de negocios en el año natural anterior y b) el total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto supere 3 millones de euros (aplicadas las reglas relativas a la base imponible recogidas en el artículo 10 del Proyecto de Ley).

El primer umbral establece una limitación a las empresas con una gran significación que disponen de los medios y los recursos para prestar estos servicios y tener una amplia red de usuarios que le reporten una creación de valor significativa. Además, permite la exclusión de pequeñas y medianas empresas, así como las emergentes cuyas consecuencias de aplicación de este impuesto tendrían un impacto desproporcionado. El segundo umbral permite acotar la aplicación de los impuestos a aquellas empresas que tengan una huella digital significativa.

IV.9. Devengo

Según el artículo 21 de la LGT, se entiende por devengo el momento en el que se realiza el hecho imponible y, por tanto, nace la obligación tributaria principal. Además, este precepto determina que la fecha del devengo determina circunstancias importantes para la configuración de la obligación tributaria. Sin embargo, es posible que la exigibilidad de la cantidad a ingresar no coincida con el devengo del tributo, pues la LGT permite que sea la ley propia de cada tributo la que establezca el momento de exigibilidad.

El artículo 9 del Proyecto de Ley regula el devengo del IDSD. Dicho precepto establece que este impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Asimismo, señala que cuando las operaciones originen pagos anticipados

⁴¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE. núm. 285, de 18.12.2003)
Por tanto, en virtud del artículo 35.4 de la LGT, este impuesto además contempla como obligado tributario a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica que conformen una unidad económica susceptible de imposición.

anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento de cobro parcial o total del precio de los importes percibidos.

IV.10. Base imponible

En el artículo 50 de la LGT prevé que la base imponible es aquella magnitud dineraria o de otra naturaleza resultado de la medición del hecho imponible. Por tanto, a través de la base imponible se mide la aptitud contributiva de quien manifiesta una capacidad económica concreta mediante la realización del hecho imponible. Es la ley propia de cada tributo la que determina la cuantía que se debe abonar⁴².

El artículo 10 del Proyecto de Ley regula la base imponible del IDSD. Este precepto determina que la base imponible estará compuesta por la suma de los ingresos obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales que se realicen dentro del territorio de aplicación del impuesto. Este precepto excluye el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos que sean equivalentes. Ahora bien, en los servicios digitales prestados entre empresas del mismo grupo, se tendrá en cuenta el valor normal de mercado.

En el artículo 10.2 del Proyecto de Ley se establecen las diferentes reglas que serán de aplicación para el cálculo de la base imponible, en función del servicio digital prestado. En los servicios de publicidad en línea, se calculará la proporción del número de veces que aparezca la publicidad en los dispositivos que se localicen dentro del territorio de aplicación respecto del número total de veces que aparezca la publicidad en cualquier dispositivo, sin importar el lugar en el que se encuentren. Esa proporción calculada se aplicará a los ingresos totales obtenidos.

Por otro lado, el artículo 10.2 del Proyecto de Ley establece el cálculo para los supuestos de servicios de intermediación en línea. En este caso, se hace distinción entre los casos en los que existe entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre usuarios y en los demás servicios de intermediación. Cuando existen entregas de bienes o prestación de servicios se aplicará a los ingresos totales la proporción que represente el número de usuarios que se sitúen en el territorio de aplicación del impuesto respecto del total de usuarios que intervengan en el servicio, cualquiera que sea el lugar en el que estén situados. En el resto de los servicios de intermediación, la base imponible se calculará

⁴² Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, op. cit., pág. 357.

mediante la suma total de los ingresos derivados de los usuarios cuando las cuentas empleadas para el acceso a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto, utilizando en un dispositivo localizado dentro del territorio de aplicación del impuesto. En este último supuesto resulta indiferente, para el cálculo de la base imponible, el momento en que la cuenta utilizada se hubiese abierto.

En los supuestos de servicios de transmisión de datos, el artículo 10.2 del Proyecto de Ley prevé que la base imponible se determinará aplicando, a los ingresos totales obtenidos, la proporción que represente el número de usuarios que han producido los datos que estén localizados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del total de usuarios que hayan generado dichos datos, con independencia del lugar en el que estén situados. El momento en el que los datos transmitidos hayan sido recopilados resulta indiferente para el cálculo de la base imponible.

Para los casos en los que la base imponible no pueda ser conocida por parte del contribuyente en el período de liquidación, el artículo 10.3 del Proyecto de Ley prevé que el contribuyente deberá fijar un importe provisional, calculado mediante la aplicación de criterio fundados y teniendo en cuenta el período total en el que se generan ingresos derivados de los servicios digitales. No obstante, el contribuyente deberá regularizar dicha situación cuando fuera conocida mediante autoliquidación correspondiente a ese período de liquidación y deberá realizarse dentro del plazo máximo de 4 años.

Y, por último, según el artículo 10.5 del Proyecto de Ley, se utilizará el método de estimación directa para el cálculo de la base imponible del IDSD, exceptuando aquellos supuestos recogidos en las normas que regulan el método de estimación indirecta.

IV.11. Tipo de gravamen

El artículo 55 de la LGT preceptúa que el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable y su resultado es la cuota íntegra.

A partir de la aplicación del tipo de gravamen se pretende determinar que parte de la capacidad económica expresada en la realización del hecho imponible va a ir destinada a satisfacer a la Hacienda Pública mediante el pago del tributo⁴³.

⁴³ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General, op. Cit.*, pág. 365.

El artículo 11 del Proyecto de Ley prevé como tipo de gravamen sea del 3%. Se trata del mismo tipo impositivo que recoge la Propuesta de Directiva de la Unión Europea.

IV.12. Cuota íntegra

El calculo de la cuota íntegra del IDSD se prevé en el artículo 12 del Proyecto de Ley. Este precepto determina que la cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo impositivo a la basa imponible. El tipo de gravamen y la base imponible del IDSD han sido analizados en los epígrafes precedentes del presente trabajo.

IV.13. Obligaciones formales

Las obligaciones formales son aquellas obligaciones que no tiene carácter pecuniario, pero que son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios. Este tipo de obligaciones tienen la finalidad de conseguir la colaboración de los ciudadanos con la Administración Pública en la aplicación o exigencia de los tributos⁴⁴.

El Proyecto de Ley recoge las obligaciones formales del IDSD en el artículo 13. Dichas obligaciones formales contarán con los requisitos, límites y condiciones que se fijen reglamentariamente.

Las obligaciones formales que enumera el artículo 13 del Proyecto de Ley son:

- Requerir la inscripción en el registro de entidades a la Administración.
- Elaborar los registros establecidos reglamentariamente.
- Aportar las declaraciones sobre el comienzo, modificación y cese de las actividades que dispongan la sujeción al impuesto.
- Presentar información relativa a sus servicios digitales de forma periódica o cuando lo solicite la Administración.
- Designar un representante de con la finalidad de que se realicen las obligaciones impuestas por el IDSD cuando sean contribuyentes establecidos fuera de la Unión Europea.
- Traducir al castellano u otra lengua oficial, a petición de la Administración tributarias para el control de la situación del contribuyente.
- Implantar sistemas o mecanismos que posibiliten determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

⁴⁴ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, op. cit., pág. 85.

- “Solicitar a la Administración del número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan”.
- Conservar los justificantes y documentos que prueben las operaciones objeto del impuesto durante el plazo de prescripción que prevé la LGT. Principalmente, deberán preservar los medios de prueba que permitan localizar el lugar en el que se ha prestado el servicio digital gravado.

Para concluir, es conveniente resaltar que las obligaciones recogidas en este precepto destacadas por la doctrina son la de llevar los registros específicos sobre las operaciones sujetas al impuesto y el establecimiento de sistemas o mecanismos para permitir localizar los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto⁴⁵.

IV.14. Gestión del impuesto

El artículo 14 del Proyecto de Ley hace referencia a la gestión del impuesto. Según el tenor literal de este artículo, “*el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural*”. Así pues, los contribuyentes tendrán que presentar las autoliquidaciones⁴⁶ y realizar el ingreso de la deuda tributaria, cumpliendo los requisitos de lugar forma y plazos que se establezcan por el Ministerio de Hacienda. La autoliquidación corresponde a una de las formas de iniciación de la gestión tributaria que viene recogida en el artículo 118 de la LGT.

IV.15. Infracciones y sanciones

Antes de analizar las infracciones y sanciones contenidas en el articulado del Proyecto de Ley, es paso previo preceptivo estudiar el artículo 183 de la LGT.

El 183 de la LGT considera que son infracciones tributarias las acciones u omisiones llevadas a cabo de forma dolosa o culposa, cualquiera que sea el grado de negligencia, que vengan recogidas y sancionadas en la LGT u otra ley. Las sanciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves. Aquellos sujetos que perpetren estas infracciones deberán responder mediante sanciones pecuniarias (multa fija o

⁴⁵ Vid. HERNÁNDEZ MONEO, I. “Análisis del Proyecto de Ley de Impuesto sobre determinados servicios digitales”, *op. cit.*, pág. 13.

⁴⁶ Las autoliquidaciones, según lo expuesto en el artículo 120 LGT, son declaraciones realizadas por los obligados tributarios donde comunican a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y, además, realizan ellos mismos las operaciones para determinar y abonar el importe de la deuda tributaria o la cantidad que resulte a devolver, según corresponda. Las autoliquidaciones podrán ser verificadas y comprobadas, una vez presentadas, por parte de la Administración, que practicara la liquidación que corresponda.

proporcional) y, cuando se determine, mediante sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

El apartado 1 del artículo 15 del Proyecto de Ley regula las infracciones y sanciones del IDSD remite la calificación y sanción de las infracciones a la Ley General Tributaria. En el apartado 2 del artículo 15 del Proyecto de Ley establece como infracción tributaria grave al incumplimiento de la obligación recogida en el artículo 13.1 i) del Proyecto de Ley. Ese precepto recoge la obligación formal de establecer los sistemas o mecanismos para determinar dónde se encuentran localizados los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación. Por tanto, quien incurra en esa infracción será sancionado con una multa pecuniaria del 0.5% del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año natural anterior. Esta multa no podrá ser inferior a 15.000 euros ni superior 400.000 euros por cada año natural en el que se produzca la infracción anteriormente mencionada.

Por último, en el artículo 15.3 del Proyecto de Ley prevé una reducción de la cuantía a pagar, haciendo referencia al artículo de 188.3 de la LGT. Este artículo establece una reducción del 25% para aquellos casos en los que se realice el ingreso total del importe de la sanción en el plazo establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

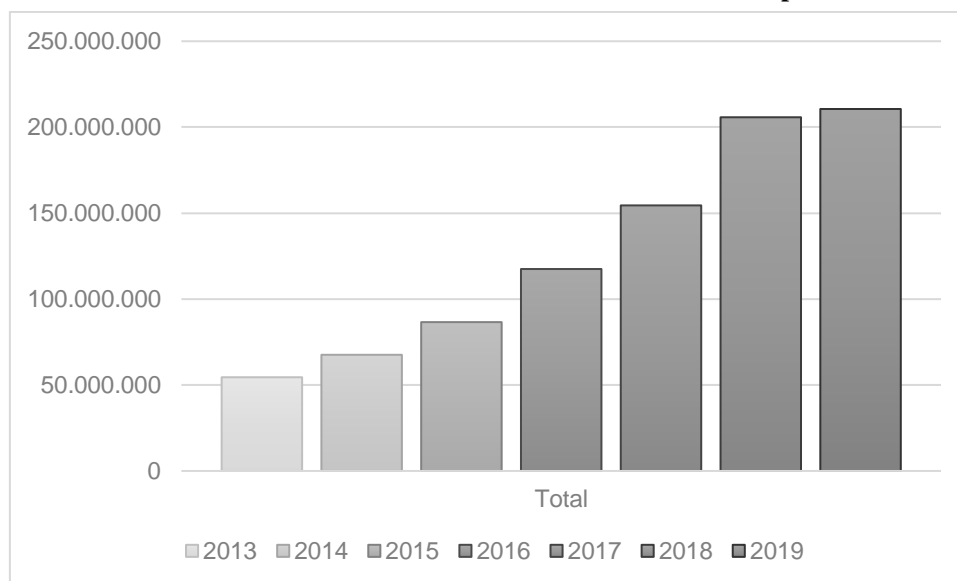
V. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES Y SU IMPACTO EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

La digitalización, al igual que esa ocurriendo a nivel internacional, está afectando a la economía española. Dicha digitalización ha ido transformando profundamente el negocio y la forma de llevar a cabo las actividades empresariales. Esto se puede ver a través del número de transacciones realizadas a través del comercio electrónico en España recogido en la siguiente gráfica.

Según datos de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en lo sucesivo, CNMC), las transacciones del comercio electrónico han pasado de 54.518.212 a 210.595.478 desde 2013 a 2019⁴⁷. Estos datos implican que, actualmente, teniendo en cuenta únicamente el comercio electrónico, se factura 12.000 millones de euros.

⁴⁷Vid. Página web Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (<https://www.cnmc.es/prensa/comercio-electronico-roza-12000-millones-2T2019/20200103>).

Número de transacciones de comercio electrónico en España



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de CNMC.

Debido en la fase en la que se encuentra el IDSD, nos encontramos ante la tesitura de no tener datos prácticos. Sin embargo, el Gobierno, a la hora de elaborar este Proyecto de Ley, ha llevado a cabo una estimación sobre la recaudación; siendo esta sobre 968 millones de euros que supondrá el 0.45% de los ingresos⁴⁸.

Por otro lado, se espera que el IDSD tenga un impacto de entre 515 y 665 millones de euros en los consumidores españoles, por el aumento del precio de los servicios que espera que se tenga para compensar el impacto fiscal soportado por las empresas⁴⁹.

Además, ciertos sectores han realizado estimaciones de cómo afectaría la aplicación de este nuevo impuesto. Uno de los casos es el de sector de la comunicación, en particular, se prevé soportar 2.7 millones de euros por parte de la prensa española, según el informe realizado por la Asociación de Medios de Información⁵⁰. Esto se debe, en gran parte, a la gran cantidad de publicidad en línea con las que cuentan las páginas web de los medios de comunicación, actividad que queda gravada por parte del impuesto.

⁴⁸ Vid. Nota de Prensa Ministerio de Hacienda 18.02.2020

⁴⁹ Vid. La Vanguardia, “¿Qué es la tasa Google y cómo afecta?” (<https://www.lavanguardia.com/economia/20200218/473648046090/tasa-google-como-afecta.html>).

⁵⁰ Vid. ARANA, I., “La prensa española calcula que pagaría 2,7 millones con la nueva tasa sobre servicios digitales”, *Cinco Días*, Madrid, 20.11.2019.

Junto con España, los Estados de Francia e Italia han elaborado sus propios impuestos digitales, siguiendo las líneas establecidas por la Unión Europea, en su Propuesta de Directiva. Por un lado, Francia cuenta con la “taxe GAFA”, con vigencia temporal prevista entre 2019 y 2021, a expensas de aprobarse el impuesto europeo. Mientras que Italia aprobó la “web tax”, que se encuentra vigente desde principios de 2020⁵¹. La implantación de estas tasas ha puesto en el punto de mira a países que ven perjudicados los resultados de las empresas de su territorio por el aumento de la presión fiscal.

Ahora bien, existen amenazas parte de grandes países, como es Estados Unidos, que pretende establecer aranceles a los productos europeos como respuesta a la tasa digital. En concreto, Estados Unidos ha advertido que aplicaría aranceles del 25% a los productos de las empresas automovilísticas. El Secretario del Tesoro estadounidense ha considerado que la aplicación de esa tasa se impone de forma arbitraria y, por tanto, la pretensión es aplicar de la misma forma los aranceles a productos europeos⁵². Por tanto, la economía española podría verse afectada de la misma manera que el resto de los países vecinos. Sin embargo, el Gobierno de España no baraja la opción de renunciar a poner en marcha la tasa digital, incluso, aunque no se llegue a un consenso a nivel internacional.

En definitiva, la globalización ha propiciado la implicación de ciertos países dentro de las regulaciones de otros países condicionando las medidas a tomar. Esto ha propiciado el surgimiento de enfrentamientos comerciales, coartando las decisiones a tomar por los mandatarios de los Estados.

⁵¹ Vid. QUINTANA FERRER, E., “Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinado servicios digitales”, *op. cit.*, págs. 173-174.

⁵² Vid. “EE. UU. amenaza con aranceles del 25% a Europa si aplica la tasa digital”, *Cinco Días*, 22.01.2020.

VI. CONCLUSIONES

Analizado el IDSD es necesario poner de manifiesto las conclusiones que se han expuesto a lo largo del presente trabajo.

En primer lugar, respecto de la economía digital, la posición que generalmente adoptados es la de consumidores y, únicamente, observamos las ventajas y desventajas que nos reporta la economía desde esa postura. Sin embargo, la tecnología y la digitalización está suponiendo grandes desafíos para los sistemas políticos y fiscales. Los Estados tienen que elaborar mecanismos que garanticen la seguridad en el mundo digital y las dificultades para conseguirlo han aumentado, debido a la rapidez con la que avanza la tecnología y el impacto que tiene en la economía y en los negocios. Esto justifica la necesidad de establecer mecanismos tales como el Mercado Único Digital o el IDSD.

Respecto del Mercado Único Digital podemos destacar que, debido al carácter transfronterizo de las transacciones realizadas a través de internet, es necesario el establecimiento de normas comunes y soluciones conjuntas que abarquen a mayor número de países y, por tanto, de ciudadanos. Asimismo, este mecanismo permite aprovechar oportunidades de diversa índole que presenta la digitalización favoreciendo las economías de los Estados miembros.

No obstante, creemos que la propuesta y la consecución de soluciones comunes plantean ciertas problemáticas. En primer lugar, el nivel de digitalización de las economías no es el mismo para todos los Estados y, por ello, nos encontramos ante diversas percepciones de la realidad que acontece. En segundo lugar, y en relación con lo anteriormente expuesto, cada dirigente político vela por los intereses de su propio país y defenderá aquellos acuerdos que supongan un mayor beneficio o, en su defecto, una menor desventaja.

Debido a lo anterior, aunque las soluciones globales puedan ser más eficaces dentro del mundo digital, también supone una mayor complejidad al quedar supeditada a un mayor número de intereses. Esto se plasma en la imposibilidad, que se ha tenido hasta el momento, de aprobar la Tasa Google a nivel internacional y que se ha visto plasmado en el desarrollo del presente trabajo.

Tras el análisis de la Propuesta de Directiva y el Proyecto de Ley, hemos extraídos ciertos problemas respecto del IDSD. Por una parte, la dificultad que van a tener los Estados que

apliquen la Tasa Google para determinar con exactitud los servicios que quedan sujetos. Sin embargo, es posible que con la aplicación práctica y el transcurso del tiempo se puedan perfilar y establecer pautas que faciliten la determinación de los supuestos que deben ser gravados, así como facilitar la forma de detectarlos.

Por otro lado, ambos textos normativos establecen como contribuyentes a grandes empresas, las cuales tienen un mayor impacto en el mundo digital y obtienen un mayor beneficio de las transacciones digitales. Por tanto, parece justo que la aplicación del IDSD recaiga sobre aquellas empresas que estén en una posición más ventajosa dentro de la economía digital.

Asimismo, nos encontramos ante la tesitura de que el único nexo que une a la empresa que debe pagar el IDSD con el Ministerio de Hacienda (en el caso de España) es la prestación de los servicios digitales sujeta al impuesto. Esto plantea la dificultad de exigir el pago del IDSD y que sea realizado de forma efectiva por parte de los contribuyentes. No obstante, creemos que es primordial el establecimiento de acuerdos entre países, pues el problema anteriormente mencionado podría atenuarse y se podría conseguir una mayor efectividad de la aplicación de la IDSD.

Respecto de los resultados que obtendrían en la práctica la economía española, podemos decir que no son del todo favorables por las posibles respuestas que podrían llevar a cabo otros países. Todo esto da pie a posibles guerras comerciales por la aplicación de aranceles por parte de terceros países como “contraataque” a la aplicación del IDSD. Sobre todo, por parte de aquellos países donde sus empresas basan la economía en el mundo digital. No obstante, con el transcurso del tiempo y mediante negociaciones entre Estados se puede conseguir que las consecuencias negativas se vean mermadas.

Por último, podemos afirmar que existe una necesidad de proteger y establecer un escenario seguro para los usuarios ante la intromisión de internet en todos los aspectos de la sociedad. Por ello, la creación de medidas tales como el Mercado Único Digital o la Tasa Google son necesarias para establecer pautas y bases encaminadas a establecer la forma de actuar dentro del mundo digital.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁGUILA OBRA, A.R., PADILLA MELÉNDEZ, A., SERAROLS TARRÉS, C., VECIANA VERGÉS, J.M., “La economía digital y su impacto en la empresa”, *Información Comercial Española. Boletín Económico*, núm. 2705, 2001, págs. 7-24.
- BORCHARDT, K-D., “El ABC del Derecho de la Unión Europea” (Publicaciones de la Unión Europea), 2011.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El impuesto sobre determinados servicios digitales: «Tasa Google»”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2019, págs. 47-68.
- GONZÁLEZ CRESPO, R., *Libro blanco en Economía Digital*, Madrid, 2015.
- HERNÁNDEZ MONEO, I. “Análisis del Proyecto de Ley de Impuesto sobre determinados servicios digitales” *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 445, 2020, págs. 1-18.
- LÓPEZ GUERRA, L., ESPÍN, E., GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. y SATRÚSTEGUI, M., *Derecho Constitucional. Vol. II*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.
- MAURICIO SUBIRANA, S., *Derecho financiero y tributario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2019, págs. 7-16.
- MIER ALBERT, P. “El Mercado Único Digital Europeo ¿una oportunidad para nuestra industria digital?” *Información Comercial Española. Revista de economía*, núm. 902, 2018, págs. 81-94.
- NOCETE CORREA, F. C., *La tributación de la economía digital en el contexto internacional europeo y español*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia 2019.
- PEDREÑO MUÑOZ, A., “La digitalización y la economía global. Visión general”, *Información Comercial Española. Revista de Economía*, núm. 897, 2010, págs. 9-22.

-PÉREZ ROYO, F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Derecho Financiero y tributario*, Ed. Civitas, Navarra, 2019.

-QUINTANA FERRER, E., “Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinado servicios digitales”, *Nueva fiscalidad*, núm. 3 2019, págs. 159-198).

REPERTORIO NORMATIVO

- Tratado de la Unión Europea (DOUE C 326/13, de 26 de octubre de 2012).
- Reglamento (UE) 2015/2120 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de Noviembre de 2015 por el que se establecen medidas en relación con el acceso a una internet abierta y se modifica la Directiva 2002/22/CE relativa al servicio universal y los derechos de los usuarios en relación con las redes y los servicios de comunicaciones y el Reglamento (UE) nº 531/2012 relativo a la itinerancia en las redes públicas de comunicaciones móviles en la Unión, (DOUE L 310 del 26 de Noviembre de 2015).
- 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 esos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) (DOUE L 119 de 4 de mayo de 2016).
- Reglamento (UE) 2018/302 del Parlamento Europeo y del Consejo de 28 de febrero de 2018 sobre las medidas destinadas a impedir el bloqueo geográfico injustificado y otras formas de discriminación por razón de la nacionalidad, del lugar de residencia o del lugar de establecimiento de los clientes en el mercado interior y por el que se modifican los Reglamentos (CE) nº 2006/2004 y (UE) 2017/2394 y la Directiva 2009/22/CE (DOUE L 60 I de 28 de febrero de 2018).
- Propuesta 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 de 21 de marzo de 2018.
- Propuesta de Directiva del Consejo para la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, de 21 marzo de 2018.
- Constitución Española (BOE núm. 311, de 29.12.1978, págs. 29313-29424).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 285, de 18/12/2003, págs. 44987-45065).
- Real Decreto 129/2019, de 4 de marzo, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y de convocatoria de elecciones (BOE núm. 55, 05.03.2019, págs. 21025-21028).

-Proyecto de Ley 121/000001, de 28 de febrero, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOCG núm. 1-1, de 28.02.20).

-Proyecto de Ley 121/000039, de 25 de enero, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOCG núm. 40-1, de 25.01.19).

