



## IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES: CUESTIONES CLAVE DEL IMPUESTO

*(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)*

El 16 de octubre se publicó en el BOE la Ley 4/2020, de 15 de octubre, reguladora del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales -IDSD-.

El 9 de junio de 2021 se publicó el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, en el que se desarrollaban las reglas de localización de los dispositivos y las obligaciones formales vinculadas al impuesto.

Finalmente, el modelo de declaración (490) se ha aprobado mediante la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, publicada el 11 de junio de 2021.

Las autoliquidaciones del primer y el segundo trimestre de 2021 se presentarán al mismo tiempo, en julio de 2021.

La Dirección General de Tributos (DGT) publicó su Resolución de 25 de junio de 2021, con el fin de interpretar y aclarar algunas cuestiones relacionadas con el impuesto que resumimos a continuación:

### 1) Publicidad dirigida:

- i) La publicidad se presume dirigida salvo prueba en contrario. Para que se entienda que la publicidad es dirigida, es preciso que en la determinación del anuncio a mostrar en la interfaz se tengan en cuenta los datos (uno o varios) de los usuarios, que podrán haber sido recopilados antes o durante la navegación del propio usuario o de terceros, sin que sea necesario que procedan del uso de interfaces digitales. Podrán ser datos geográficos, social-demográficos, sobre preferencias individuales o intereses, sobre palabras de búsqueda, o sobre perfiles del usuario.

- ii) Será el contribuyente quien inserte la publicidad en la interfaz, cuando no sea su propietario. Según la DGT, será contribuyente, bien el propietario de la interfaz (si es quien incluye el contenido publicitario), bien un tercero que, conforme a un acuerdo con el propietario, comercialice sus espacios publicitarios, adquiriendo el derecho o la obligación de incluir publicidad en ellos (una “red de afiliación”). Para evitar una imposición en cascada, se aclara que la función de inclusión de la publicidad solo la realiza una de las entidades intervinientes.

### 2) Intermediación en línea:

Según la ley, son servicios de intermediación en línea los que ponen a disposición del usuario una interfaz digital multifacética que permita interactuar con los usuarios,

- i) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre los usuarios o
- ii) (que permita a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. A este respecto:
  - Es preciso que existan al menos dos usuarios y que su puesta en relación se realice mediante una interfaz que les permita interactuar de forma concurrente, pero no es necesario que utilicen el dispositivo al mismo tiempo cuando se concluya la operación.
  - Será “intermediación en línea con operación subyacente” el servicio en el que se utiliza una interfaz digital para facilitar la entrega de bienes o prestaciones de servicios. Frente a ello, será “servicio de interacción” aquel en el que no hay una operación subyacente, consistiendo la intermediación en la puesta a disposición de una interfaz para que los usuarios interactúen entre sí (compartiendo contenidos, opiniones, etc.).



- Los supuestos de no sujeción de los párrafos a, b, c y d del artículo 6 de la ley se deben entender referidos solo a los servicios de intermediación en línea, no a los de publicidad en línea. Tales supuestos son los relativos a (i) ventas de bienes o servicios en línea en la web del proveedor (en las que este no actúa como intermediario), (ii) entregas de bienes o servicios entre usuarios, (iii) prestaciones de servicios de intermediación en línea cuando su finalidad sea suministrar contenidos o prestar servicios de comunicación o pago y (iv) servicios financieros por entidades financieras reguladas. En relación con el supuesto (i) de ventas de bienes o servicios en línea, es preciso determinar si el proveedor solo vende bienes o servicios por cuenta propia o, además, presta servicios de intermediación. A estos efectos, habrá que atender a los pactos entre las partes, pero en general será intermediario quien, a través de la interfaz, ponga en contacto a los usuarios que participan en la operación subyacente, con independencia de que el intermediario imponga o no condiciones en esa operación.

### 3) Operaciones intragrupo:

La ley establece que no estarán sujetos los servicios cuando se realicen entre entidades de un grupo con participación directa o indirecta del 100%. La DGT aclara que este supuesto alcanzará también a las operaciones realizadas entre entidades que tengan una matriz directa o indirecta común al 100%.

### 4) Base imponible y devengo:

El impuesto se calculará **operación a operación** y no de forma agregada para todas las operaciones de un período de liquidación. Se entenderá por operación:

- En la publicidad en línea:**
  - Si la publicidad es resultado de acuerdos entre contribuyente y anunciante, cada acuerdo entre ellos destinado a prestar el servicio.
  - Si se trata de publicidad programática en la que los anuncios se incluyen en espacios publicitarios del propietario de la interfaz mediante plataformas que sirven para optimizar y automatizar la venta de espacios publicitarios, el conjunto de servicios prestados por cada plataforma al contribuyente en un período de liquidación.
- En la intermediación en línea con operación subyacente,** cada servicio de intermediación respecto a cada operación subyacente; y en los demás servicios de intermediación, cada contrato entre contribuyente y usuarios que tenga por objeto la apertura o renovación de la cuenta.
- En la transmisión de datos,** cada contrato entre el contribuyente y el adquirente.

El **devengo**, según la ley, se produce cuando se presta, ejecuta o efectúa la operación. El contribuyente podrá demostrar cuándo tiene lugar este momento, pero se podrá considerar que la operación se ha realizado cuando se expida la factura (anticipándose el devengo cuando haya cobros anticipados, proporcionalmente a estos cobros).

#### En relación con la base imponible:

- i) Si las operaciones se limitan al territorio de aplicación del impuesto, estará constituida por todos los ingresos obtenidos en España.
- ii) Si exceden de dicho territorio, se aplicarán los cálculos establecidos en el artículo 10.2 de la ley.
- iii) Si las operaciones no están referidas a un ámbito geográfico, se tomarán los ingresos mundiales y se les aplicarán dichas reglas del artículo 10.2.

Finalmente, **en relación con la rectificación de la base imponible**, se aclara lo siguiente:

- i) Si la base era conocida en el momento del devengo, pero se determinó incorrectamente, es preciso acudir al procedimiento general de la Ley General Tributaria, mediante la presentación de declaraciones complementarias o la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.
- ii) Si la base no era conocida y se debió realizar una estimación, cuando el importe se determine de forma definitiva se deberá acudir al mecanismo especial de regularización de la ley del IDSD. Es decir, se efectuará la regularización cuando se determine el importe definitivo en el plazo de 4 años desde el devengo, sin recargos, pero con intereses.
- iii) Entre otras cuestiones, explica que cuando la base imponible se deba determinar de forma provisional, porque el contribuyente no disponga de todos los elementos necesarios para su cálculo definitivo, la posterior regularización no supondrá el devengo de recargos, pero sí de intereses.