

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA

10745 *Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.*

I

El 16 de octubre de 2020 se publicó en el «Boletín Oficial del Estado» la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

La Ley del Impuesto ha sido desarrollada a través del Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales aprueba un nuevo impuesto, configurado como indirecto, cuyo objeto son las prestaciones de determinados servicios digitales, abordando así la fiscalidad de las nuevas y complejas maneras de hacer negocios surgidas del proceso de digitalización de la economía. En concreto, se trata de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios. El impuesto se limita a gravar únicamente las siguientes prestaciones de servicios digitales: la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz («servicios de publicidad en línea»); 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 («servicios de intermediación en línea»); y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos»).

Con la presente resolución se pretende establecer un marco interpretativo y aclaratorio, claro y preciso, que proporcione seguridad jurídica en la aplicación práctica de las normas señaladas, lo cual se considera imprescindible teniendo en cuenta tanto su novedad como su inmediata aplicación. Así, se estima conveniente fijar criterios de interpretación y aclaración respecto al hecho imponible de publicidad, en concreto qué debe entenderse por publicidad dirigida, quién debe considerarse como el proveedor de los servicios de publicidad. Asimismo, se entiende necesario aclarar el hecho imponible de intermediación y el supuesto de no sujeción previsto en la letra a) del artículo 6 de la Ley. Por otro lado, se introduce una aclaración en relación con el supuesto de no sujeción de la letra f) del citado artículo 6 de la Ley del impuesto. Finalmente, se considera oportuno aclarar los artículos 9 y 10, relativos al devengo y a la base imponible, respectivamente.

En virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta que la entrada en vigor de la Ley del impuesto se produjo el 16 de enero de 2021 y que el primer periodo impositivo deberá ser objeto de declaración entre el 1 y el 31 de julio de 2021, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes

u órganos encargados de la aplicación de los tributos. El citado artículo señala lo siguiente:

«3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.»

II

Servicios de publicidad en línea

En relación con los servicios de publicidad en línea, el artículo 4.6 de la Ley del impuesto define servicios de publicidad en línea como «los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz».

El artículo 4.10 define publicidad dirigida como «cualquier forma de comunicación digital comercial con la finalidad de promocionar un producto, servicio o marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados de ellos. Se considerará que toda la publicidad es «publicidad dirigida», salvo prueba en contrario».

Publicidad dirigida. El hecho imponible del impuesto lo constituyen los servicios de publicidad en línea cuando se trata de publicidad dirigida.

La publicidad dirigida exige que en la determinación del anuncio a mostrar en la interfaz se tomen en cuenta los datos de los usuarios. Se debe considerar que la publicidad puede ser dirigida atendiendo a distintos niveles de intensidad o personalización, lo que significa que la cantidad de información sobre los usuarios que se tiene en cuenta con el fin de mostrar publicidad puede variar. Será publicidad dirigida aquella que utilice datos de los usuarios. Estos datos pueden haber sido recopilados previamente o durante la navegación, no siendo necesario que procedan del uso de interfaces digitales. Pueden ser datos que hayan sido proporcionados por el usuario en el momento de inscribirse o registrarse o en cualquier otro momento, así como datos adquiridos a terceros. Estos datos pueden ser, entre otros:

- Ubicación geográfica (país, ciudad, IP, geolocalización...).
- Sociodemográficos: edad, género, etc.
- Preferencias individuales o intereses.
- Palabra o palabras de búsqueda.
- Perfil del usuario, que puede venir dado por los datos recopilados al inscribirse o registrarse, a través de encuestas o llamadas telefónicas o de cualquier otro modo en que se obtengan tales datos, o por los datos recopilados a partir de la actividad del usuario en varias interfaces digitales.

La utilización de un solo dato del usuario será suficiente para considerar la publicidad digital como dirigida.

Contribuyente. Una vez delimitado qué debe entenderse por publicidad dirigida, y con el objetivo de aclarar quién sería el proveedor del servicio de publicidad en línea, esto es, quién realiza el hecho imponible, convirtiéndose en contribuyente del impuesto, siempre que se superen los umbrales previstos en el artículo 8 de la Ley del Impuesto, procede aludir nuevamente al artículo 4.6 de la Ley del impuesto. Dicho artículo dispone que cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.

La Ley del impuesto distingue, por tanto, dos casos alternativos:

- Aquel en que quien incluye la publicidad es el propietario de la interfaz.
- Aquel en que quien incluye la publicidad es un tercero distinto del propietario de la interfaz.

En la actualidad, la forma de prestarse el servicio de publicidad ha adquirido gran complejidad y han aparecido numerosas empresas y operadores que prestan una gran variedad de servicios en el proceso, desde anunciantes hasta el propietario de la interfaz. En este proceso también se pueden presentar distintos modelos de interrelación en los cuales los grados de utilización de herramientas tecnológicas pueden ser muy diferentes.

Lo variado de la tipología de entidades prestadoras de servicios intervinientes, de su denominación y la posibilidad de que sus funciones no coincidan exactamente con las de cualquier clasificación comercial o doctrinal, exige que, en lugar de centrarse en un tipo concreto de entidad, la identificación de quién realiza el hecho imponible se haga en atención a una determinada función. Esta función es la inclusión de la publicidad en línea.

A tal fin, cabe distinguir dos grandes grupos de personas que pueden actuar entre el anunciante y el propietario de la interfaz digital:

- a) Por el lado de la oferta: las que comercializan los espacios publicitarios de la interfaz digital.
- b) Por el lado de la demanda: las que facilitan a los anunciantes la adquisición de los espacios publicitarios.

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

En definitiva, cuando el propietario de la interfaz cede sus espacios publicitarios para su comercialización a una red de afiliación, esta última entidad será la considerada proveedora del servicio de publicidad en línea y, por tanto, contribuyente del impuesto.

Por otro lado, la publicidad en línea puede ser el resultado de acuerdos directos entre el propietario de la interfaz o la red de afiliación y el anunciante o sus representantes. También es posible que la publicidad sea programática, en cuyo caso se utilizarán diferentes herramientas tecnológicas para adquirir los espacios publicitarios de forma automatizada. Tanto el propietario de la interfaz como la red de afiliación pueden ceder sus espacios publicitarios mediante acuerdos directos con el anunciante o sus representantes o hacerlo programáticamente.

Asimismo, debe aclararse que la función de inclusión de la publicidad solo la realiza una de las entidades intervinientes para evitar supuestos de imposición en cascada, de

forma que solo puede haber un contribuyente por esta modalidad de hecho imponible, sin perjuicio de que el resto de entidades intervinientes, tanto por el lado de la oferta como por el lado de la demanda, pueda prestar algún otro servicio sujeto, intermediación en línea o transmisión de datos, si cumple los requisitos establecidos en la Ley. De la misma manera, la entidad que incluya la publicidad podrá también prestar otros servicios sujetos cuando realice otras actividades además de las que constituyen el servicio de publicidad en línea.

En conclusión, el proveedor del servicio de publicidad y, por tanto, el contribuyente, será el propietario de la interfaz o, en su caso, la red de afiliación.

III

Servicios de intermediación en línea

Respecto a los servicios de intermediación en línea, se debe señalar que el artículo 4.7 de la Ley del impuesto los define como «los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos».

Los servicios de intermediación en línea son aquellos que, a través de una interfaz digital multifacética, permiten a los usuarios interactuar entre sí. Estos servicios se dividen en dos tipos:

- Servicios de intermediación en línea con operación subyacente.
- Servicios de intermediación en línea sin operación subyacente, en adelante, servicios de interacción.

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

Intermediación en línea con operación subyacente. Son aquellos servicios de intermediación en los que se utiliza una interfaz digital para facilitar la entrega de bienes o prestaciones de servicios.

Servicios de interacción. Son aquellos servicios de intermediación en los que no hay una operación subyacente. En su lugar, la intermediación consiste en la puesta a disposición de una interfaz que permite a los usuarios conectar e interactuar entre sí. Sería, por ejemplo, el caso de una entidad que es titular de una interfaz digital a través de la cual los distintos usuarios comparten contenidos, opiniones, permite localizar a otros usuarios y mantener contacto con ellos, conocer a personas, etc.

Supuestos de no sujeción. La puesta a disposición de una interfaz digital puede permitir prestaciones de distintos servicios digitales. Se debe tener en cuenta que los supuestos de no sujeción regulados en las letras a), b), c) y d) del artículo 6 de la Ley del impuesto se refieren exclusivamente a servicios de intermediación en línea. Por consiguiente, cuando la misma interfaz digital presta servicios de intermediación y servicios de publicidad en línea, las exclusiones previstas en los citados supuestos de no sujeción se limitarán a los servicios de intermediación en línea y no a los de publicidad en línea.

En el caso de un servicio en línea con entrega de bienes o prestación de servicios con subyacente, la Ley del impuesto, en su artículo 6.a), señala que no estarán sujetas al impuesto «las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario».

Explica el preámbulo de la Ley del impuesto que las ventas de bienes o servicios no se quieren gravar porque, para el minorista, la creación de valor en estos casos reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación. A fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, añade el preámbulo, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación.

De acuerdo con la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos (véanse consultas V1273-19 y V0369-20), solo puede ser considerado como «intermediario» quien percibe su retribución en función de la celebración del contrato en el cual se media, es decir, quien percibe una retribución o comisión por la consecución de un resultado, el que determine la operación subyacente. Así, en los servicios de intermediación en línea será considerado intermediario quien ponga en contacto, a través de una interfaz digital multifacética, a los usuarios que participan en la operación subyacente, con la finalidad de hacer efectiva la formalización de dicha operación subyacente. Y ello, con independencia de que el intermediario imponga o no condiciones en la operación subyacente como precio u otras condiciones contractuales. Es decir, se debe tener en cuenta que el hecho de que la entidad intermediaria determine, parcial o totalmente, las condiciones comerciales y contractuales de las operaciones realizadas entre los usuarios de la interfaz no implicará necesariamente que no se esté prestando un servicio de intermediación en línea.

En todo caso, y para concluir, es una cuestión que dependerá de las cláusulas concretas del contrato o negocio jurídico establecido entre las partes y de la realidad económica que subyace.

IV

Supuesto general de no sujeción

El artículo 6.f) de la Ley del impuesto incluye el siguiente supuesto de no sujeción: «las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con participación, directa o indirecta, del 100 por cien».

La Ley del impuesto no prevé la no sujeción de las operaciones intragrupo con carácter general, salvo que las prestaciones de servicios digitales sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien, ya que en estos casos puede considerarse que se trata de operaciones internas al haber una identidad total entre las personas involucradas.

Un supuesto de no sujeción comprendido sería el caso en el que la entidad que pone a disposición de los usuarios la interfaz digital está participada directa o indirectamente al 100 por cien por la entidad que provee sus bienes y, por tanto, se está ante un supuesto idéntico al regulado en la letra a) del artículo 6, esto es: «las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario».

Asimismo, la no sujeción alcanza a las prestaciones de servicios que tengan lugar entre entidades del grupo, aunque entre las mismas no haya participación alguna siempre que estén participadas directa o indirectamente en un 100 por cien por la sociedad dominante del grupo.

V

Devengo y base imponible

Concepto de operación y devengo. La base imponible del impuesto, regulada en el artículo 10 de la Ley, está constituida «por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo».

Al respecto, conviene aclarar que, tal y como, señala la Memoria del Análisis de Impacto Normativo de la Ley del impuesto, de esta regla general cabe extraer la conclusión de que el impuesto se calculará operación a operación, y no de forma agregada para el conjunto de las operaciones de un determinado periodo, sin perjuicio de que luego su liquidación se efectúe por periodos de liquidación para todas las operaciones realizadas en ese periodo. Esta consecuencia es lógica, si atendemos a la naturaleza indirecta del impuesto, esto es, un impuesto que recae sobre determinados servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica. Adicionalmente, de diversos preceptos de la propia Ley se puede deducir que se trata de una figura impositiva cuya base imponible debe ser determinada por cada operación. Así, el artículo 9 vincula el devengo del impuesto al momento en que se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Por su parte, el artículo 10.1 dispone que la base imponible está constituida por el importe de los ingresos, excluido el IVA y equivalentes, por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas, no pudiéndose entender que dicho artículo se refiere a «categorías de prestaciones». Asimismo, el artículo 10.3, cuando alude a la posible regularización de la base imponible en el caso de que el importe no resultará conocido en el período de liquidación se está refiriendo a la base imponible de cada operación, como no podía ser de otra manera, pues la regularización «deberá realizarse como máximo en el plazo de los 4 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación».

Resulta necesario aclarar, a la vista de las dudas planteadas por el sector empresarial, qué se entiende por «operación», tanto a efectos de la determinación de la base imponible, como a efectos de los registros previstos en el artículo 3 del citado Real Decreto 400/2021, de 8 de junio.

Se entenderá por operación:

a) En los servicios de publicidad en línea:

1) Si la publicidad que se muestra es el resultado de acuerdos entre contribuyente y el anunciante o su representante, cada acuerdo celebrado entre ellos que tenga por objeto la prestación de un servicio de publicidad en línea (normalmente corresponderá a una campaña publicitaria).

2) Si se trata de publicidad programática, en la que los anuncios se incluyen en los espacios publicitarios del propietario de la interfaz digital (directamente o través de una red de afiliación) mediante plataformas que sirven para optimizar y automatizar la venta de espacios publicitarios [«Supply Side Platform» (SSP)], el conjunto de servicios prestados por cada una de dichas plataformas al contribuyente durante el periodo de liquidación.

b) En los servicios de intermediación en línea con operación subyacente, cada servicio de intermediación realizado respecto de cada entrega de bienes o prestación de servicios subyacente que sea facilitada por la interfaz digital.

c) En los demás servicios de intermediación en línea, cada contrato celebrado entre contribuyente y usuarios, que tenga por objeto la apertura o renovación de la cuenta.

d) En la transmisión o cesión de datos, cada contrato celebrado por el contribuyente con el adquirente de los mismos que tenga por objeto la prestación de un servicio de transmisión de datos.

En cuanto al devengo, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del impuesto, se producirá cuando «se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas». El contribuyente podrá demostrar cuándo se ha producido dicho devengo por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. En particular, se podrá considerar que la operación se ha prestado, ejecutado o efectuado en la fecha de expedición de la factura o documento equivalente. No obstante, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se

devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Base imponible. El artículo 10 de la Ley del impuesto establece, en sus apartados 1 y 2, que:

«1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.

2. A efectos de determinar la base imponible del impuesto se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.

b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

La base imponible de los demás servicios de intermediación se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada.

c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados».

Una vez sentado que es un impuesto de base transaccional, la base imponible, según el artículo 10.1 de la Ley del impuesto, estará constituida por el importe de los ingresos, excluido el IVA e impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada operación realizada en el territorio de aplicación del mismo.

Por consiguiente:

– Si las operaciones se limitan al territorio de aplicación del impuesto, la base imponible estará constituida por la totalidad de los ingresos obtenidos en España. En este supuesto, no será preciso acudir a las reglas del artículo 10.2 en la medida en que todas las operaciones tienen lugar y los usuarios están ubicados en territorio español.

– Para el caso de operaciones que excedan el territorio de aplicación del impuesto, pero con referencia a un ámbito geográfico concreto, se aplicarán a los ingresos totales derivados de la operación las reglas previstas en el apartado 2 del artículo 10 para determinar la parte que corresponde al territorio español.

– Finalmente, en el supuesto de que las operaciones no estén referidas a un ámbito geográfico concreto, se tomarán los ingresos totales mundiales a los que se les aplicarán las reglas del artículo 10.2 para determinar la parte correspondiente al territorio español.

En conclusión, para el caso en que el ámbito geográfico de las operaciones exceda al ámbito del territorio de aplicación del impuesto, se deberá tener en cuenta el artículo 10.2 de la Ley del impuesto que, a efectos del cálculo de la base, establece unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos de las operaciones que se corresponden con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios.

Las reglas en virtud de las cuales se determina la base imponible varían en función de la categoría de servicio sujeto (servicio de publicidad en línea, servicio de intermediación en línea o servicio de transmisión de datos).

Servicios de publicidad en línea. En los servicios de publicidad en línea se entenderá por ingresos obtenidos por el contribuyente la totalidad de la contraprestación recibida por el servicio gravado de inclusión de la publicidad.

Servicio de intermediación en línea con operación subyacente. La base imponible se compone de todas las sumas pagadas al contribuyente por los usuarios de la interfaz en cada operación.

Carecen de trascendencia los modos utilizados para el cálculo de las sumas a cobrar o el hecho de que el contribuyente sea retribuido con una comisión por parte del usuario comprador y otra por el usuario vendedor. Toda la comisión percibida estará sujeta al impuesto.

Servicios de interacción sin operación subyacente. La base imponible estará constituida por el importe que percibe el contribuyente por la suscripción o apertura de la cuenta que permite al usuario acceder a la interfaz digital multifacética.

Servicio de transmisión de datos. La base imponible estará constituida por el importe que percibe el contribuyente por transmisión de datos en una operación.

Regularización y rectificación de la base imponible. Artículo 10, apartados 3 y 4. Por otra parte, los apartados 3 y 4 del artículo 10 de la Ley del impuesto disponen:

«3. Si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación.

La regularización deberá realizarse como máximo en el plazo de los 4 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación.

4. Cuando la base imponible se hubiera determinado incorrectamente el contribuyente deberá proceder a su rectificación conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.»

Pues bien, se considera conveniente aclarar el contenido de dichos apartados.

La norma distingue claramente dos procedimientos de rectificación de la base imponible en función de que esta no fuera conocida en el momento de su declaración y hubiera sido fijada de manera provisional (apartado 3), o bien, siendo conocida, se hubiera declarado incorrectamente (apartado 4).

En este último supuesto, determinación incorrecta de la base imponible que conlleva una incorrecta autoliquidación de la cuota del periodo correspondiente, la norma reguladora del impuesto lo que hace es declarar aplicable el procedimiento general de regularización previsto en la LGT.

En virtud de este procedimiento general, cuando el obligado tributario deba ingresar una cantidad superior a la que fue autoliquidada inicialmente deberá presentar una autoliquidación complementaria del mismo período de liquidación que tendrá el carácter de extemporánea (artículo 122, apartados 1 y 2, de la LGT). Por el contrario, y de

acuerdo con la normativa general tributaria, cuando el importe a ingresar fuera inferior al inicialmente autoliquidado, el obligado podrá presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación anterior (artículos 120.3 y 122.2 de la LGT) por el procedimiento reglamentariamente previsto en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante, RGAT), solicitando a su vez la devolución correspondiente.

Sin embargo, cuando la base imponible del periodo de liquidación no pueda ser conocida, la norma reguladora del impuesto determina que esta se fije provisionalmente aplicando criterios fundados y que, posteriormente, cuando su importe resulte conocido, se regularice dentro del plazo de 4 años desde el devengo del impuesto de acuerdo con un procedimiento especial que prevé la propia norma en el antedicho apartado 3.

El citado apartado 3 del artículo 10 de la Ley del impuesto señala expresamente: «sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación».

Es preciso interpretar dicho apartado para esclarecer si lo que exige la norma es la regularización mediante una autoliquidación del periodo en el que se determinó provisionalmente la base imponible, el periodo de origen, o mediante la autoliquidación del periodo en el que se conoce la base imponible con carácter definitivo.

Como toda norma tributaria, el artículo 10.3 de la Ley del impuesto debe ser interpretado de acuerdo con los criterios previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 de la LGT, que es la norma básica del sistema tributario, y que señalan:

«1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.»

Por su parte, el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, al que se remite la LGT, reza así:

«1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.»

Conforme con lo anterior se colige que para interpretar la expresión «sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación», hay que atender esencialmente al sentido propio de las palabras en el contexto del apartado 3 en el que se integra dicha expresión, y atendiendo fundamentalmente al espíritu y a la finalidad de esta norma que establece un procedimiento de regularización especial.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1.d) de la LGT, que regula las fuentes del ordenamiento tributario, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales se rige por la ley especial reguladora del mismo, esto es, por la Ley del impuesto, y por la LGT. Precisamente, el artículo 10.3 de la Ley del impuesto lo que establece es un procedimiento especial que se aparta del procedimiento general de la LGT para regularizar la base imponible declarada, que fue fijada provisionalmente al no poderse conocer el importe definitivo de la misma. La interpretación de dicho apartado debe realizarse, por tanto, atendiendo a la finalidad de este procedimiento especial.

Cuando la norma precisa que la regularización debe efectuarse cuando se conozca definitivamente el importe de la base imponible, «mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación», parece querer decir que es precisamente en la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se conozca de

forma definitiva la base imponible en el que debe efectuarse la regularización de la base declarada anteriormente de forma provisional.

Así se deduce no solo del sentido propio de las palabras, sino, además, teniendo en cuenta la especialidad de esta norma de regularización prevista en la ley propia del tributo.

A mayor abundamiento, debe considerarse que, si la finalidad de la norma hubiera sido la regularización por el procedimiento general de la LGT, hubiera bastado con la remisión a esta ley, como se dispone en el apartado 4 del artículo 10 en el caso de determinación incorrecta de la base imponible.

Además, carece de sentido que el apartado 3 del artículo 10 aluda a la regularización «mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación», entendiendo este como el periodo de liquidación originario al que se atribuye la base imponible definitiva. Ya que, de acuerdo con el procedimiento general de la LGT, esto solo sería predicable de la regularización mediante autoliquidación complementaria, cuando de ella resulte un mayor importe a ingresar (artículo 122, apartados 1 y 2, de la LGT), pero no de la regularización cuando resulte un menor importe a ingresar, por cuanto en este caso debe efectuarse a través de la correspondiente solicitud de rectificación de autoliquidación por el procedimiento reglamentariamente previsto que exige resolución de la Administración tributaria (artículo 120.3 de la LGT y artículos 126 a 129 del RGAT).

En conclusión, cabe deducir que el artículo 10.3 de la Ley del impuesto está estableciendo un procedimiento especial de regularización de la base imponible fijada de forma provisional, cuando esta no puede resultar conocida en el periodo de liquidación en el que se haya generado la misma, en virtud del cual dicha regularización deberá incluirse, dentro del plazo de 4 años desde el devengo, en la propia autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se conozca el importe definitivo de la base imponible. Se trata, por tanto, de un régimen especial previsto, como no podía ser de otra manera, en una ley especial, en la ley propia del tributo.

Por otra parte, debe analizarse si en el procedimiento de regularización especial del artículo 10.3 de la Ley del impuesto sería exigible la obligación de satisfacer el interés de demora a favor o en contra del obligado tributario, según sea negativa o positiva la cuota regularizada, respectivamente, así como la obligación de abonar el recargo por declaración extemporánea del artículo 27 de la LGT en caso de regularización positiva, es decir, cuando resulte un mayor importe a ingresar.

En relación con la eventual obligación de ingreso del citado recargo por extemporaneidad, esta debe ser estudiada a la luz del concepto del recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT.

En este sentido, es necesario señalar que no existe una definición del citado recargo por la normativa tributaria. Ahora bien, la doctrina del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), por todas ellas la sentencia del Pleno del TC 276/2000, de 16 de noviembre, realiza una exégesis de dichos recargos a través de las notas esenciales atribuibles a los mismos.

Por tanto, el TC caracteriza los recargos con las siguientes notas:

- No son una sanción.
- Son una medida resarcitoria.
- Tienen una función coercitiva, disuasoria o de estímulo.

Si se centra la cuestión en la última nota, es decir, en el carácter coercitivo, disuasorio o de estímulo del recargo, hay que señalar que dicha nota exige y presupone la existencia de una libre voluntad del contribuyente que pudiendo cumplir presentando la autoliquidación en plazo no presenta dicha autoliquidación en plazo, presentándola con posterioridad al mismo sin requerimiento previo. De modo que dicha actuación genera *ex lege* la obligación de pago del recargo.

Por tanto, *a sensu contrario*, si no existe esa voluntad libre del contribuyente, que pudiendo presentar la autoliquidación en plazo no la presenta, no se cumpliría el requisito previo para la obligación de pago del recargo por extemporaneidad.

En el caso del artículo 10.3 de la Ley del impuesto no concurriría dicha voluntad libre del contribuyente justificadora en última instancia de la eventual aplicación del recargo como medida coercitiva, disuasoria o de estímulo, en la medida en que el contribuyente no ha podido presentar la autoliquidación completa y correcta debido a la circunstancia objetiva y exógena de carecer de conocimiento de la base imponible del periodo de liquidación, y, por tanto, tener que fijar esta de manera provisional según criterios fundados.

Ello, en última instancia, constituye una causa de fuerza mayor que justifica la inaplicación del recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT en el supuesto del artículo 10.3 de la Ley del impuesto, inaplicación que se produce siempre y cuando la regularización se efectúe en la autoliquidación presentada en plazo correspondiente al periodo de liquidación en el que se haya conocido el importe de la base imponible regularizada.

Por otro lado, esta conclusión anterior de inaplicación del recargo por extemporaneidad por causa de fuerza mayor es coherente con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central. Así, por todas, la resolución de 17 de julio de 2014 (fundamento de derecho segundo) señala que:

«Así las cosas, y en aplicación de lo expuesto en el artículo 1105 del Código Civil, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria y 1090 del propio Código Civil, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor, (...).

El devengo del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento no está condicionado a que se demuestre la culpabilidad o negligencia del obligado tributario, pues no lo prevé la ley ni es una norma de carácter sancionador. En su caso, según ha señalado este TEAC en ocasiones anteriores (00/4063/2010, de 26/04/2011; 00/4732/2011, de 28/11/2013) sólo podría evitar el nacimiento de esta obligación accesoria la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor (...).»

Un caso parecido de inaplicación del recargo por extemporaneidad por fuerza mayor, como el previsto en el artículo 10.3 de la Ley del impuesto, base imponible provisional del periodo de liquidación por falta de datos que luego se regulariza, se encuentra en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

El artículo 10.1 de la Ley 15/2012 establece que:

«1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro del mes de noviembre posterior al de devengo del impuesto, (...). A estos efectos deberán tenerse en cuenta las medidas definitivas de la producción eléctrica.»

Así se resolvió mediante consulta tributaria de este Centro Directivo (CV 1652-15, de 27 de mayo) en la que se señaló lo siguiente:

«Si el contribuyente careciera de los datos definitivos para liquidar el impuesto como consecuencia de la falta de suministro en plazo de los datos definitivos de producción por parte del organismo o institución correspondiente del mercado eléctrico, el contribuyente deberá presentar una autoliquidación en base a los datos que provisionalmente obran en su conocimiento y con posterioridad, una vez conocidos los datos definitivos, proceder a la corrección de la primera autoliquidación.

(...)

En el caso objeto de consulta, no concurriría dicha voluntad libre del contribuyente justificadora en última instancia de la eventual aplicación del recargo como medida coercitiva, disuasoria o de estímulo, en la medida en que el contribuyente no hubiese podido presentar la autoliquidación completa y correcta debido a la circunstancia objetiva y exógena de carecer de conocimiento acerca de las medidas definitivas de producción

eléctrica, al no habérsele suministrado dichos datos por el Operador del Mercado, Operador del Sistema o por la CNMC entes que legalmente tienen atribuidas las funciones de liquidación y comunicación de los pagos y cobros del sistema.

Ello, en última instancia, constituye una causa de fuerza mayor que justifica la inaplicación del recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT en el supuesto objeto de consulta.»

Cuestión muy diferente es la obligación de satisfacer intereses de demora a favor o en contra del obligado tributario, según resulte de la regularización especial del artículo 10.3 de la Ley del impuesto una cuota a devolver (regularización negativa) o a ingresar (regularización positiva), que será exigible en todo caso de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la LGT.

El TC ha ratificado la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, afirmando en el fundamento jurídico noveno de su sentencia número 76/1990, de 26 de abril, que los intereses de demora «son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas». En el caso de intereses a favor del obligado tributario, estos vienen a compensar el coste financiero de dejar de disponer de unas cantidades dinerarias que han sido ingresadas indebidamente a la Administración tributaria.

En todo caso, debe enfatizarse que para que no sea aplicable el recargo de extemporaneidad se deben cumplir las condiciones fácticas que legitiman la aplicación de la determinación provisional de la base imponible al amparo del artículo 10.3 de la Ley del impuesto, esto es, que el importe de la misma no resultara conocido y que se apliquen criterios fundados para su determinación provisional en los términos señalados. Por tanto, si dichos criterios no se cumplieran, no resultaría de aplicación el mecanismo de regularización especial del artículo 10.3 de la Ley del impuesto descrito, sino que se aplicarían las normas generales previstas en la LGT.

VI

La presente Resolución, basándose en el anteriormente reproducido artículo 12.3 de la LGT, tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos a partir de la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 25 de junio de 2021.—La Directora General de Tributos, María José Garde Garde.