



Resolución de la DGT: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Departamento Jurídico de SIGA 98

Introducción	2
Servicios de publicidad en línea.....	2
Servicios de intermediación en línea.....	3
Supuesto general de no sujeción (operaciones intragrupo)	4
Base imponible y devengo	4
Base imponible.....	4
Devengo.....	5
Regularización y rectificación de la base imponible.....	6

Introducción

En el BOE de 29 de junio, se ha publicado la [Resolución de 25 de junio de 2021](#), de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

La [Ley 4/2020, de 15 de octubre](#), del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, se publicó el pasado 16 de octubre, con entrada en vigor el 1 de enero de este año 2021. Esta Ley 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. Por último, se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" a través de la orden [Orden HAC/590/2021, de 9 de junio](#).

La presente resolución publicada por la Dirección General de Tributos, tiene como finalidad interpretar y aclarar algunas cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, para garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la Ley de dicho impuesto. 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), al hecho imponible de intermediación y los supuestos de no sujeción, así como lo relativo al devengo y base imponible.

Servicios de publicidad en línea

Según se determina en la Ley, se considera que toda la publicidad es "publicidad dirigida" salvo prueba en contrario ([apartado II](#)).

La publicidad dirigida se define 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 aclara que para que se pueda considerar que la publicidad es dirigida, se tienen que utilizar datos de los usuarios que pueden haber sido recopilados previamente o durante la navegación, no siendo necesario que procedan del uso de interfaces digitales (datos proporcionados por el usuario en el momento de inscribirse o registrarse o en cualquier otro momento, así como datos adquiridos a terceros), tales como:

- Ubicación geográfica (país, ciudad, IP, geolocalización...).
- Sociodemográficos: edad, género, etc.
- Preferencias individuales o intereses.
- Palabra o palabras de búsqueda.
- Perfil del usuario.

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

El proveedor del servicio de publicidad en línea, será el contribuyente del impuesto y por tanto quien realiza el hecho imponible.

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.

Se distinguen 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.

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.

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.

Servicios de intermediación en línea

Los servicios de intermediación en línea son los que ponen 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 ([apartado III](#)).

Estos servicios son de dos tipos:

- **Servicios de intermediación en línea con operación subyacente:** son los servicios de intermediación en los que se utiliza una interfaz digital para facilitar la entrega de bienes o prestaciones de servicios.

- **Servicios de intermediación en línea sin operación subyacente** (servicios de interacción): son los 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.

Respecto a los supuestos de no sujeción regulados en el [artículo 6](#), letras a), b), c) y d) de la Ley del Impuesto, deben entenderse referidos solo a los servicios de intermediación en línea y no a los de publicidad en línea.

El artículo 6.a) de la Ley del impuesto 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.

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, con independencia de que el intermediario imponga o no condiciones en la operación subyacente como precio u otras condiciones contractuales.

Supuesto general de no sujeción (operaciones intragrupo)

La Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, incorpora mediante el [artículo 6.f\)](#) un nuevo supuesto de no sujeción ([apartado IV](#)):

“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 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.

Base imponible y devengo

Base imponible

Según se establece en el [artículo 10](#) de la Ley, la **base imponible** del impuesto está formada 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 ([apartado V](#)).

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.

Se entenderá por operación:

- a) En los servicios de publicidad en línea:
 - 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).
 - 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, 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.
 - 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.
- c) 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.

Respecto a la base imponible, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 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.
- Si las operaciones exceden del territorio de aplicación del impuesto, pero con referencia a un ámbito geográfico concreto, se aplicarán a los ingresos totales derivados de la operación según las reglas del [artículo 10.2](#), para determinar la parte que corresponde al territorio español.
- Si las operaciones no estén referidas a un ámbito geográfico concreto, se tomarán los ingresos totales mundiales y se les aplicarán las reglas del [artículo 10.2](#) para determinar la parte correspondiente al territorio español.

Devengo

El **devengo** se produce cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante 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 ([artículo 9](#) de la Ley).

Regularización y rectificación de la base imponible

La Ley distingue claramente dos procedimientos de rectificación de la base imponible:

Si la base imponible no fuera conocida en el momento de su declaración y hubiera sido fijada de manera provisional ([artículo 10.3](#)):

“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.”

Si la base imponible fuera conocida y se hubiera declarado incorrectamente ([artículo 10.4](#)).

“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”.

La presente Resolución, 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 BOE, es decir, a partir del 29 de junio de 2021.