



Bruselas, 21.3.2018
COM(2018) 148 final

2018/0073 (CNS)

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

{SWD(2018) 81} - {SWD(2018) 82}

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. CONTEXTO DE LA PROPUESTA

• Razones y objetivos de la propuesta

El mercado único digital es una de las principales prioridades políticas de la Comisión Europea¹, con la que se pretende brindar nuevas oportunidades digitales a los ciudadanos y las empresas en el mercado de la UE, que cuenta con más de 500 millones de consumidores. Con el fin de liberar todo su potencial, el mercado único digital requiere un marco fiscal moderno y estable que estimule la innovación, haga frente a la fragmentación del mercado y permita a todos los actores aprovechar la nueva dinámica del mercado en condiciones justas y equilibradas. El objetivo de garantizar una fiscalidad justa de la economía digital también forma parte de la agenda de la Comisión Europea sobre un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea².

La economía digital está transformando nuestra manera de interactuar, consumir y realizar negocios. Las empresas digitales están creciendo con mucha mayor rapidez que la economía en general, y esta tendencia no hará sino proseguir. Las tecnologías digitales aportan numerosas ventajas a la sociedad y, desde una perspectiva fiscal, crean oportunidades para las administraciones tributarias y ofrecen soluciones para reducir las cargas administrativas, facilitar la colaboración entre las autoridades fiscales y combatir la evasión fiscal.

Sin embargo, los responsables políticos están esforzándose por encontrar soluciones que puedan garantizar una fiscalidad justa y eficaz a medida que se acelera la transformación digital de la economía, dado que las normas en vigor sobre imposición de las sociedades no están actualizadas ni reflejan esta evolución. En particular, las normas vigentes ya no se adaptan al contexto actual, en el que se ha facilitado el comercio en línea transfronterizo sin necesidad de presencia física, en el que las empresas dependen en gran medida de activos intangibles difíciles de valorar, y en el que los contenidos generados por los usuarios y la recopilación de datos se han convertido en actividades básicas para la creación de valor de las empresas digitales.

A nivel internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) reconoció ya en su informe sobre la Acción 1³, que se hizo público en 2015 en el marco del Proyecto conjunto de la OECD/G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, que la digitalización y algunos de los modelos de negocio derivados de ella suponen retos para la fiscalidad internacional. A raíz de dicho informe, los Ministros de Finanzas del G-20 reiteraron su apoyo al trabajo de la OCDE sobre fiscalidad y digitalización. Por tanto, la OCDE ha estado trabajando en un informe provisional⁴ sobre la imposición de la economía digital que se presentó a los Ministros de Finanzas del G-20 en marzo de 2018. El informe provisional examina la necesidad de adaptar el sistema tributario internacional a la digitalización de la economía e identifica los elementos que deben tener en cuenta aquellos países que deseen introducir medidas provisionales para hacer frente a los retos en materia fiscal que se derivan de la digitalización.

¹ COM(2015) 192 final.

² COM(2015) 302 final.

³ OCDE (2015), «Abordar los retos de la economía digital para la imposición: Acción 1 – 2015 Informe Final», Publicaciones de la OCDE, París.

⁴ OCDE (2018), «Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe Provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS», Publicaciones de la OCDE, París.

A escala de la Unión, esos retos se determinaron en la Comunicación de la Comisión «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital»⁵, adoptada el 21 de septiembre de 2017. La actual iniciativa también se mencionó en la carta de intenciones del Presidente Juncker que acompañaba al Discurso sobre el Estado de la Unión de 2017⁶. En cuanto a los Estados miembros, varios Ministros de Finanzas de la UE firmaron una declaración política conjunta (Iniciativa conjunta sobre la imposición de las sociedades que operan en la economía digital) en apoyo de soluciones eficaces y compatibles con la normativa de la UE basadas en el concepto de establecer el denominado impuesto de igualación sobre el volumen de negocios generado en Europa por las empresas digitales⁷. A esta declaración le siguieron las conclusiones adoptadas el 19 de octubre de 2017 por el Consejo Europeo⁸ en las que se subrayó «la necesidad de un sistema fiscal justo y eficaz adaptado a la era digital». Por otra parte, en las conclusiones del Consejo ECOFIN de 5 de diciembre de 2017⁹, se constató el interés de muchos Estados miembros en la adopción de medidas temporales, tales como una exacción sobre los ingresos procedentes de las actividades digitales en la Unión, y se consideró que dichas medidas podrían ser examinadas por la Comisión.

La presente propuesta responde a ese llamamiento a emprender una acción y aborda de manera provisional el problema de la inadecuación respecto de la economía digital de las normas en vigor relativas al impuesto sobre sociedades.

Las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades se concibieron para las empresas tradicionales. Las normas fiscales vigentes se basan en el principio de imposición de los beneficios en el lugar donde se genera el valor. Sin embargo, fueron concebidas en su mayoría a principios del siglo XX para empresas tradicionales con presencia material y definen el hecho que desencadena el derecho a tributación en un país (dónde gravar) y qué parte de la renta de las sociedades se asigna a un determinado país (cuánto gravar) basándose en gran medida en la presencia física en ese país. Esto significa que las entidades que no tienen residencia fiscal en un país pasan a estar sujetas a tributación en dicho país únicamente si su presencia en él se asimila a un establecimiento permanente. Sin embargo, tales normas no pueden aprehender el alcance mundial de las actividades digitales cuando la presencia física deja de ser un requisito para poder prestar servicios digitales. Por otra parte, las empresas digitales tienen características distintas de las tradicionales por lo que respecta a la forma de crear valor, debido a su capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, la contribución de los usuarios finales a la creación de valor, la importancia de los activos intangibles, así como una tendencia hacia estructuras de mercado de tipo «el ganador se lo lleva casi todo» arraigadas en la fuerte presencia de efectos de red y en el valor de los macrodatos.

⁵ COM(2017) 547 final.

⁶ Estado de la Unión de 2017. Carta de intenciones dirigida al Presidente Antonio Tajani y al Primer Ministro Jüri Ratas, de 13 de septiembre de 2017, disponible en el siguiente enlace https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_en.pdf.

⁷ Declaración política: iniciativa conjunta sobre la fiscalidad de las empresas que operan en la economía digital — http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf presentada por Alemania, Francia, Italia y España a la Presidencia estonia del Consejo en septiembre de 2017.

⁸ Reunión del Consejo Europeo (19 de octubre de 2017) – Conclusiones (doc.EUCO 14/17).

⁹ Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017 — Responder a los retos que presenta la fiscalidad de los beneficios de la economía digital (FISC 346 ECOFIN 1092).

La aplicación a la economía digital de las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades ha provocado un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea valor, en particular en el caso de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios. Ello plantea un doble desafío desde una perspectiva fiscal. En primer lugar, las contribuciones que aportan los usuarios a una empresa, que en realidad constituyen la creación de valor para dicha empresa, podrían estar situadas en una jurisdicción fiscal en la que la empresa que lleva a cabo una actividad digital no está físicamente establecida (y, por lo tanto, no establecida en ella a efectos fiscales con arreglo a la normativa actual) y en la que, por consiguiente, los beneficios generados por dichas actividades no pueden ser objeto de gravamen. En segundo lugar, aun en el caso de que una empresa posea un establecimiento permanente en la jurisdicción en la que se encuentran sus usuarios, el valor creado por la participación del usuario no se tiene en cuenta a la hora de decidir la cuantía de impuestos que deben abonarse en cada país. Esto también tiene consecuencias debido al riesgo de que se eludan de forma artificial ciertas normas relativas al establecimiento permanente, crea una distorsión de la competencia entre los operadores del mercado digital y tiene un impacto negativo sobre los ingresos.

La Comisión ha reconocido que la mejor estrategia sería encontrar soluciones multilaterales e internacionales a la fiscalidad de la economía digital, dado el carácter mundial de esta cuestión. La Comisión está colaborando estrechamente con la OCDE para apoyar el desarrollo de una solución internacional. Sin embargo, lograr progresos a nivel internacional resulta difícil, debido a la complejidad del problema y la gran variedad de cuestiones que han de abordarse, y alcanzar un consenso internacional puede llevar tiempo. Esta es la razón por la cual la Comisión ha decidido tomar medidas y propone hoy adaptar las normas relativas al impuesto sobre sociedades a nivel de la UE a fin de que se adecuen a las características de las empresas digitales¹⁰ y recomendar a los Estados miembros que hagan extensiva esta solución global a sus convenios sobre doble imposición con jurisdicciones no pertenecientes a la Unión¹¹. Aunque el Consejo ECOFIN también destacó en sus conclusiones de 5 de diciembre de 2017 su preferencia por una solución global que garantizara un estrecho seguimiento de la futura evolución en la escena internacional y considerara respuestas adecuadas, acogió con satisfacción la acción de la UE. A pesar de las actuales propuestas, el trabajo a nivel de la OCDE es esencial para alcanzar un consenso global sobre esta cuestión. La Comisión efectuará un seguimiento estrecho de la evolución de la situación.

A la espera de lograr una solución global cuya adopción y aplicación podría llevar tiempo, los Estados miembros están sometidos a presiones para que actúen al respecto, habida cuenta del riesgo existente de que las bases imponibles de sus impuestos de sociedades se erosionen considerablemente con el tiempo, y de la percepción de la injusticia de la situación. Aunque ya se dispone de medidas unilaterales establecidas o planificadas concretamente en 10 Estados miembros para hacer frente a este problema de forma limitada, la tendencia ha ido en aumento y las medidas adoptadas son muy diversas en cuanto a su alcance y su justificación. La descoordinación de las medidas adoptadas por los Estados miembros de forma individual amenaza con fragmentar todavía más el mercado único y falsear la competencia, obstaculizando el desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la Unión en su conjunto.

¹⁰ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [COM(2018) 147 final].

¹¹ Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [C(2018) 1650 final].

Por lo tanto, es necesario que la Comisión actúe y proponga un enfoque armonizado sobre una solución provisional que ataje este problema de manera específica. Por ello, la presente propuesta establece el sistema común del impuesto sobre los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales por parte de los sujetos pasivos (en lo sucesivo, «Impuesto sobre los Servicios Digitales» o «ISD»). El objetivo específico de la presente propuesta es introducir una medida que se aplique a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales y que sea fácil de implementar y contribuya a crear unas condiciones de competencia equitativas durante el período transitorio, hasta que se adopte una solución global.

Ello está en consonancia con los objetivos de la presente propuesta, cuyo propósito es:

- proteger la integridad del mercado único y garantizar su correcto funcionamiento;
 - garantizar que las finanzas públicas sean sostenibles en la Unión y que las bases imponibles nacionales no se erosionen;
 - garantizar que se preserve la justicia social y que todas las empresas que operan en la Unión disfruten de condiciones equitativas; y
 - combatir la planificación fiscal agresiva y colmar las lagunas existentes actualmente en las normas internacionales que permiten que algunas empresas digitales evadan impuestos en los países en los que operan y crean valor.
- **Coherencia con las disposiciones existentes en la misma política sectorial**

La presente propuesta forma parte de los esfuerzos emprendidos a escala de la Unión e internacional con el fin de adaptar el actual marco fiscal a la economía digital.

A escala internacional, el reto de garantizar que todos los participantes en la economía digital estén sujetos a una tributación justa sobre sus ingresos ya se identificó en la Acción 1 del proyecto BEPS de la OCDE/G-20, y la OCDE ha estado trabajando en un informe provisional sobre la fiscalidad de la economía digital que se presentó a los Ministros de Finanzas del G-20 en marzo de 2018.

A escala de la Unión, contar con unas normas fiscales justas de cara a la imposición de la economía digital forma parte de la agenda fiscal de la Comisión, que complementará las mejoras del marco del impuesto sobre sociedades logradas en los últimos años. A este respecto, la Comisión volvió a presentar en 2016 la propuesta relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)¹², que proporcionará un marco sólido, justo y competitivo para la imposición de las empresas en el mercado único. En el ámbito del IVA, la Comisión también está abordando los retos planteados por la economía digital con su propuesta sobre el comercio electrónico, adoptada por el Consejo en diciembre de 2017¹³, que está en consonancia con otras medidas legislativas establecidas en el Plan de acción sobre el IVA de 2016¹⁴.

¹² COM(2016) 685 final y COM(2016) 683 final.

¹³ Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DO L 348 de 29.12.2017, p. 7).

¹⁴ COM(2016) 148 final.

La presente propuesta forma parte de un paquete que incluye también una propuesta de Directiva sobre una solución global¹⁵, una Recomendación dirigida a los Estados miembros a fin de que reflejen esa solución global en sus convenios sobre doble imposición con las jurisdicciones no pertenecientes a la Unión¹⁶, y una Comunicación donde se fija el contexto de las propuestas y se explica cómo se articulan entre sí¹⁷. Los principios en los que se basa la presente propuesta y, en particular, el concepto de creación de valor por parte del usuario están en consonancia con la propuesta de Directiva sobre una solución global y la Recomendación, tal como se explica en la Comunicación. En particular, esta medida provisional abarca aquellos casos en los que la contribución de los usuarios a la creación de valor para una empresa es más importante, mientras que el concepto de creación de valor por parte del usuario es, asimismo, el factor que la solución global aspira a reflejar en el marco del impuesto sobre sociedades.

- **Coherencia con otras políticas de la Unión**

La presente propuesta también es coherente con la Estrategia para el Mercado Único Digital¹⁸, en la que la Comisión se comprometió a garantizar el acceso los ciudadanos y las empresas a las actividades en línea en condiciones de competencia leal, así como a crear oportunidades digitales para las personas y las empresas y a mejorar la posición de Europa como líder mundial de la economía digital.

2. BASE JURÍDICA, SUBSIDIARIEDAD Y PROPORCIONALIDAD

- **Base jurídica**

La propuesta de Directiva se basa en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). De acuerdo con dicha disposición, el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia.

- **Subsidiariedad (en el caso de competencia no exclusiva)**

La propuesta respeta el principio de subsidiariedad enunciado en el artículo 5, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea (TUE). A la espera de una acción común y coordinada a escala de la Unión para reformar el marco del impuesto sobre sociedades de modo que abarque las actividades digitales de las empresas, los Estados miembros podrán introducir medidas transitorias unilaterales dirigidas a abordar los desafíos que plantea la fiscalidad de las empresas de la economía digital. Algunas de estas medidas, que pueden ser de muy diversa índole, ya existen o están siendo planificadas por los Estados miembros. En este sentido, es necesaria la acción de la UE a fin de reducir la fragmentación del mercado único y la creación de distorsiones de la competencia dentro de la Unión como consecuencia de la adopción de medidas unilaterales divergentes a escala nacional. Por otra parte, lograr una solución a nivel de la UE en lugar de aplicar distintas políticas nacionales lleva aparejada una reducción de la carga en materia de cumplimiento en beneficio de las empresas sujetas a las nuevas normas, y

¹⁵ COM(2018) 147 final.

¹⁶ C(2018) 1650 final.

¹⁷ COM(2018) 146 final.

¹⁸ COM(2015) 192 final.

envía a la comunidad internacional un claro mensaje respecto del compromiso de la UE de actuar con vistas a garantizar una fiscalidad justa de la economía digital.

- **Proporcionalidad**

La opción preferida es conforme con el principio de proporcionalidad, es decir, no excede de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados, en particular el de correcto funcionamiento del mercado único de la UE. Tal como se desprende de la prueba de subsidiariedad, no es posible que los Estados miembros aborden el problema sin obstaculizar el mercado único. Por otra parte, la presente propuesta tiene por objetivo establecer una estructura común del impuesto, dejando a los Estados miembros suficiente margen de maniobra en lo que se refiere al establecimiento efectivo de determinados aspectos administrativos en relación con la medida, tales como la contabilidad, la llevanza de registros y otras obligaciones dirigidas a garantizar el pago efectivo del ISD. Los Estados miembros pueden adoptar también medidas relativas a la prevención de la evasión, la elusión y el fraude del ISD, y conservan la capacidad de ejecutar el pago del ISD y de llevar a cabo auditorías fiscales con arreglo a sus propios procedimientos y normas. Véase también la sección 9.4.2 de la evaluación de impacto que acompaña a la presente propuesta¹⁹.

- **Elección del instrumento**

Se propone una Directiva, ya que es el único instrumento disponible con arreglo al artículo 113 del TFUE.

3. RESULTADOS DE LAS EVALUACIONES *EX POST*, DE LAS CONSULTAS CON LAS PARTES INTERESADAS Y DE LAS EVALUACIONES DE IMPACTO

- **Consultas con las partes interesadas**

La estrategia de consulta se ha centrado en tres grupos principales de partes interesadas: las administraciones tributarias de los Estados miembros, las empresas y los ciudadanos. Las dos principales actividades de consulta consistieron en una consulta pública abierta, en relación con la cual se recabaron en total 446 respuestas a lo largo de 12 semanas (del 26 de octubre de 2017 al 3 de enero de 2018), y una encuesta específica dirigida a todas las administraciones tributarias dentro de la Unión. Los miembros de la Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal (compuesta por todas las autoridades fiscales de la Unión y 15 organizaciones que representan al sector empresarial, la sociedad civil y los profesionales del ámbito tributario) también han sido informados de esta iniciativa y se ha recabado su opinión. Se han tenido asimismo en cuenta las contribuciones espontáneas. Como puede observarse en el anexo 2 de la evaluación de impacto que acompaña a la presente propuesta, las partes interesadas consideraron como opción preferida para una solución transitoria el establecimiento de un impuesto sobre los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (10 de las 21 autoridades tributarias nacionales, así como el 53 % de las personas que respondieron a la consulta pública abierta).

- **Evaluación de impacto**

La evaluación de impacto relativa a la presente propuesta fue examinada por el Comité de Control Reglamentario de la Comisión el 7 de febrero de 2018. El Comité emitió un dictamen favorable sobre la propuesta acompañado de algunas recomendaciones que se han tenido en

¹⁹ SWD(2018) 81 final.

cuenta en la versión definitiva de la evaluación de impacto El dictamen del Comité, las recomendaciones y la explicación de cómo se han tenido en cuenta estas últimas se presentan en el anexo 1 del documento de trabajo de los servicios de la Comisión que acompaña a la presente propuesta²⁰. Para hacerse una idea general de quiénes resultarían afectados por esta propuesta y de qué manera, véase el anexo 3 de ese documento.

En la evaluación de impacto de la presente propuesta se examinaron varias posibles opciones en relación con una solución transitoria. Debido a diversos imperativos legales quedó patente, no obstante, que habría que centrar la atención en un impuesto sobre los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Se examinaron varias opciones en relación con el diseño de ese ISD (véase la sección 9.2 de la evaluación de impacto), y, en particular, su ámbito de aplicación (qué servicios abarca), la aplicación de un umbral sobre el volumen de negocios (a qué empresas se aplica), el tipo impositivo y la recaudación del impuesto.

Tal como se explica en la evaluación de impacto, se considera que el diseño preferido en relación con esta opción es un impuesto con un ámbito de aplicación restringido, que grave los ingresos brutos de una empresa derivados de la prestación de determinados servicios digitales en los que la creación de valor por parte del usuario constituye un elemento central, y en los que solo las empresas cuyos ingresos se sitúen por encima de dos umbrales se considerarán sujetos pasivos obligados al pago del impuesto.

4. REPERCUSIONES PRESUPUESTARIAS

La propuesta no tendrá ninguna incidencia en el presupuesto de la Unión.

5. OTROS ELEMENTOS

- **Planes de ejecución y modalidades de seguimiento, evaluación e información**

La Comisión efectuará un seguimiento de la implementación de la Directiva, una vez adoptada, y de su aplicación, en estrecha colaboración con los Estados miembros, y evaluará si esta iniciativa funciona correctamente y la medida en que sus objetivos se han alcanzado, sobre la base de los indicadores que figuran en la sección 10 de la evaluación de impacto que acompaña a la presente propuesta.

- **Explicación detallada de las disposiciones específicas de la propuesta**

Definiciones (artículo 2)

Este artículo establece la definición de varios conceptos necesarios para aplicar las disposiciones de la Directiva.

Ingresos imponibles (artículo 3)

Este artículo define los ingresos que se consideran imponibles a efectos de la presente Directiva.

El ISD es un impuesto con un ámbito de aplicación específico, que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. Los servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del ISD son aquellos en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituye

²⁰ SWD(2018) 81 final.

una contribución esencial para la empresa que realiza esa actividad y gracias a la cual puede obtener ingresos. En otras palabras, los modelos de negocio contemplados por la presente Directiva son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios. El papel que desempeñan los usuarios de estos servicios digitales es único y más complejo que el que adoptaba tradicionalmente un cliente. Esos servicios pueden prestarse a distancia, sin necesidad de que su proveedor esté establecido físicamente en la jurisdicción donde se encuentran los usuarios y se crea el valor. Por tanto, dichos modelos de negocio son responsables del mayor desajuste entre el lugar donde se gravan los beneficios y el lugar en que se crea valor. No obstante, lo que está sujeto a tributación son los ingresos obtenidos de la monetización de la contribución del usuario y no la propia participación de este último.

La participación de los usuarios puede contribuir a generar valor para una empresa de diversas maneras. Por ejemplo, las empresas digitales pueden obtener datos sobre las actividades de los usuarios en las interfaces digitales que suelen servir para ofrecer a esos usuarios publicidad específicamente destinada a ellos, o que pueden transmitirse a terceros a título oneroso. Otra forma de contribución es la participación activa y sostenida de los usuarios en interfaces digitales multifacéticas, que se basan en efectos de red con arreglo a los cuales, en términos generales, el valor del servicio aumenta con el número de usuarios que utilizan la interfaz. El valor en dichas interfaces reside en las conexiones entre los usuarios y la interacción de los mismos, lo que a menudo puede implicar la carga de información y su intercambio dentro de la red. Tales interfaces digitales multifacéticas pueden facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, lo que constituye otra forma clara de participación de los usuarios.

Basándose en las distintas formas de participación descritas anteriormente, los ingresos incluidos en el ámbito de aplicación de este impuesto (ingresos imponibles) serían los derivados de la prestación de cualquiera de los siguientes servicios (servicios imponibles), contemplados en el artículo 3, apartado 1:

- los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; así como la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales;
- los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas, a los que puede designarse también «servicios de intermediación», que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

La prestación de servicios publicitarios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de la publicidad de un cliente dirigida a los usuarios de dicha interfaz se define en el artículo 3, apartado 1, letra a), en un sentido amplio en consonancia con los modelos de negocio examinados. Ello se debe a que la inclusión de esa publicidad en un entorno digital constituye la forma en que la empresa que permite que la publicidad aparezca en una interfaz digital monetiza normalmente el tráfico de usuarios y los datos de usuarios que se tienen en cuenta a efectos de la inclusión. La definición del servicio no tiene en cuenta si el proveedor del servicio publicitario es el propietario de la interfaz digital en la que aparece el anuncio. Sin embargo, en el artículo 3, apartado 3, se aclara que, en los supuestos en que el proveedor del servicio publicitario y el propietario de la interfaz digital son entidades diferentes, no se considera que esta última haya prestado un servicio imponible comprendido en el artículo 3, apartado 1, letra a). De este modo, se evitan los posibles efectos en cadena o la doble imposición de los mismos ingresos (una parte de los ingresos obtenidos por la entidad que

incluye la publicidad de un cliente se pagará al propietario de la interfaz digital en la que vaya a aparecer el anuncio publicitario, a cambio del alquiler de espacio digital en esa interfaz).

Los servicios de intermediación se definen en el artículo 3, apartado 1, letra b), mediante referencia a las interfaces digitales multifacéticas, que permiten a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, aspecto este que permite a los proveedores de tales servicios aprovechar los efectos de red. La capacidad de estas interfaces de crear vínculos entre los usuarios distingue los servicios de intermediación de otros servicios que pueden considerarse también instrumentos para facilitar la interacción entre usuarios, pero en los que estos últimos no pueden ponerse en contacto entre sí a menos que ya hayan establecido relación por otros medios, como los servicios de mensajería instantánea. La creación de valor en relación con esos otros servicios, que pueden definirse, en general, como servicios de comunicación o de pago, reside en el desarrollo y la venta de programas informáticos de apoyo que permiten que la interacción tenga lugar, y está menos vinculada a la participación de los usuarios. Por consiguiente, los servicios de comunicación o de pago quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto, tal como se indica en el artículo 3, apartado 4, letra a).

En los casos de las interfaces digitales multifacéticas que facilitan una entrega de bienes o una prestación de servicios subyacentes directamente entre los usuarios de la interfaz, los ingresos obtenidos de esas operaciones por los usuarios quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Los ingresos procedentes de actividades minoristas consistentes en la venta de bienes o servicios que se contratan en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (que puede implicar lo que comúnmente se denomina «comercio electrónico») también quedan fuera del ámbito de aplicación del ISD, ya que la creación de valor para el minorista reside en los bienes o servicios suministrados y la interfaz digital se utiliza simplemente como un medio de comunicación.

El artículo 3, apartado 4, letra a), aclara también que los servicios prestados por una entidad a los usuarios a través de una interfaz digital consistentes en el suministro a estos últimos de contenidos digitales tales como vídeo, audio o texto, propiedad de esa entidad o cuyos derechos de distribución hayan sido adquiridos por ella, no deben considerarse servicios de intermediación y, por lo tanto, deben quedar excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, dado que no queda del todo claro hasta qué punto la participación de los usuarios desempeña un papel central en la creación de valor para la empresa. Es necesario aclarar este punto porque algunos proveedores de contenidos digitales a través de una interfaz digital pueden autorizar cierta forma de interacción entre los destinatarios de dichos contenidos y, por lo tanto, podrían considerarse comprendidos dentro de la definición de interfaces digitales multifacéticas que prestan servicios de intermediación. Sin embargo, en tales circunstancias, la interacción entre usuarios sigue siendo accesoria respecto del suministro de contenidos digitales, en el que el único o principal objeto del usuario es recibir los contenidos digitales de la entidad que pone a disposición la interfaz digital (por ejemplo, la entrega de un videojuego por una entidad a un usuario mediante una interfaz digital constituye un suministro de contenidos digitales por parte de dicha entidad que queda fuera del ámbito de aplicación del ISD, independientemente de que el usuario en cuestión pueda jugar con otros usuarios y, por tanto, se permita cierta forma de interacción entre ellos).

El suministro de contenidos digitales por una entidad a los usuarios a través de una interfaz digital, que es un servicio que no entra en el ámbito de aplicación del ISD, debe distinguirse de la puesta a disposición de una interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios, o la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios. Estos últimos servicios constituyen un servicio de intermediación por parte de la

entidad que pone a disposición la interfaz digital multifacética y, por lo tanto, entran dentro del ámbito de aplicación del ISD, independientemente de la naturaleza de la operación subyacente. De ahí que el artículo 3, apartado 4, letra a), haga hincapié en que el suministro de contenidos digitales excluido del ámbito de aplicación del ISD debe ser realizado por la entidad que pone a disposición la interfaz digital a través de la cual se suministran los contenidos digitales, y no por los usuarios de dicha interfaz a otros usuarios.

Los servicios imponibles consistentes en la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios se definen en el artículo 3, apartado 1, letra c), por referencia a los datos que se han generado a partir de esas actividades de los usuarios en las interfaces digitales. Ello se debe a que los servicios que entran en el ámbito de aplicación del ISD son los que utilizan las interfaces digitales como una manera de crear una contribución del usuario, más que aquellos servicios que utilizan las interfaces como medio para transmitir los datos obtenidos de otro modo. Así pues, el ISD no es un impuesto sobre la recopilación de datos, o sobre el uso de los datos recopilados por una empresa para fines internos, o la puesta en común de datos recopilados por una empresa con otras partes, de forma gratuita. El ISD se aplica a la transmisión, a título oneroso, de los datos obtenidos de una actividad muy concreta (actividades de los usuarios en interfaces digitales).

Las letras b) y c) del artículo 3, apartado 4, explican que los servicios regulados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo²¹, y prestados por centros de negociación o internalizadores sistemáticos, según se definen en dicha Directiva, o por proveedores de servicios de financiación participativa regulados no entran en el ámbito de aplicación del ISD. Además, los servicios consistentes en facilitar la concesión de préstamos y prestados por proveedores regulados de servicios de financiación participativa tampoco entran en el ámbito de aplicación del ISD. Por proveedores de servicios de financiación participativa regulados se entiende los proveedores de servicios sujetos a cualquier futura normativa de la Unión adoptada de conformidad con el artículo 114 del TFUE con vistas a la regulación de los servicios de financiación participativa.

Las interfaces digitales multifacéticas que permiten a los usuarios recibir o estar informados de la existencia de servicios de ejecución de órdenes, servicios de inversión o servicios de investigación de la inversión, como los facilitados por las entidades mencionadas anteriormente, a menudo implican la interacción del usuario. No obstante, el usuario no desempeña un papel central en la creación de valor para la entidad que pone a disposición una interfaz digital. El valor reside en cambio en la capacidad de dicha entidad para reunir a compradores y vendedores de productos financieros bajo unas condiciones específicas y distintivas que de otro modo no se producirían (en comparación, por ejemplo, con las operaciones concluidas al margen de dichas interfaces directamente entre las contrapartes). Un servicio consistente en la puesta a disposición de una interfaz digital por una entidad de este tipo va más allá de la mera facilitación de las operaciones en instrumentos financieros entre los usuarios de dicha interfaz. En particular, los servicios regulados que están excluidos del ámbito de aplicación de la presente Directiva tienen por objeto proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras. La entidad que presta esos servicios determina por lo tanto las condiciones específicas en las que pueden llevarse a cabo tales operaciones financieras para garantizar elementos esenciales tales como la calidad de ejecución de las operaciones, el nivel de transparencia en el mercado y un trato equitativo de los inversores.

²¹ Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE (DO L 173 de 12.6.2014, p. 349).

Por último, dichos servicios tienen el objetivo preciso y fundamental de facilitar la financiación, la inversión o el ahorro.

Por lo que respecta a las plataformas de financiación participativa, la financiación participativa de inversión y de crédito queda fuera del ámbito de aplicación del impuesto debido a que los proveedores de tales servicios desempeñan la misma función que los centros de negociación y los internalizadores sistemáticos, por lo que los servicios no constituyen una mera intermediación. Sin embargo, los servicios prestados por plataformas de financiación participativa distintos de la inversión y el crédito y que constituyen una intermediación, como la financiación participativa de donación y de recompensa, o los servicios prestados por dichas plataformas consistentes en la inclusión de publicidad se inscriben en el ámbito de aplicación de la presente Directiva.

Dado que la transmisión de datos por los centros de negociación, los internalizadores sistemáticos y los proveedores de servicios de financiación participativa regulados se limita a la prestación de servicios financieros regulados anteriormente descrita y forma parte ella, y habida cuenta de que está regulada como tal en virtud del Derecho de la Unión, la prestación de servicios de transmisión de datos por dichas entidades debe quedar excluida asimismo del ámbito de aplicación del ISD, tal como se establece en el artículo 3, apartado 5.

El artículo 3, apartado 2, aclara que el ISD grava los ingresos brutos de una empresa derivados de la prestación de los servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto, una vez deducido el impuesto sobre el valor añadido y otros gravámenes similares.

El artículo 3, apartado 7, aclara que los ingresos procedentes de la prestación de servicios imponibles entre entidades de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera no se consideran ingresos imponibles.

De conformidad con el artículo 3, apartado 8, cuando una entidad de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera presta un servicio imponible a un tercero, pero la remuneración de dicho servicio la obtiene otra entidad dentro del grupo, la remuneración se considera obtenida por la entidad que presta los servicios imponibles. Esta disposición constituye una salvaguardia para impedir que una entidad que presta servicios imponibles y obtiene ingresos procedentes de tales servicios a través de otra entidad del mismo grupo eluda el pago del ISD.

Sujeto pasivo (artículo 4)

De conformidad con el artículo 4, apartado 1, se considera «sujeto pasivo» a efectos del ISD, la entidad que rebasa los dos umbrales siguientes:

- el importe total de los ingresos mundiales que ha comunicado en relación con el último ejercicio financiero completo del que se dispone de un estado financiero supera los 750 000 000 EUR; y
- el importe total de los ingresos imponibles que ha obtenido dentro de la Unión durante ese ejercicio financiero supera los 50 000 000 EUR.

El primer umbral (total de ingresos anuales a escala mundial) limita la aplicación del impuesto a las empresas de una cierta envergadura, es decir, aquellas que han logrado posiciones sólidas en el mercado que les permiten beneficiarse en mayor medida, relativamente, de los efectos de red y de la explotación de macrodatos y que, por consiguiente, basan sus modelos de negocio en la participación de los usuarios. Esos modelos de negocio, que conducen a un desajuste mayor entre el lugar en donde se gravan los beneficios y el lugar donde se genera valor, se inscriben en el ámbito de aplicación del impuesto. La capacidad económica de las empresas que cumplen los requisitos para ser

consideradas sujetos pasivos debería verse como un indicio de su capacidad para atraer a un elevado volumen de usuarios, condición esta necesaria para que tales modelos de negocio sean viables. Por otra parte, las empresas más grandes tienen la oportunidad de emprender prácticas de planificación fiscal agresiva. Esta es la razón por la cual se ha propuesto el mismo umbral en relación con otras iniciativas de la Unión, como la BICCIS. Con este umbral se pretende también aportar seguridad jurídica y hacer que a las empresas y las autoridades fiscales les sea más fácil y menos costoso determinar si una entidad está sujeta al pago del ISD, especialmente si se tiene en cuenta que algunas de ellas podrían no registrar por separado los ingresos procedentes de las actividades incluidas en el ámbito de aplicación de este impuesto. Este umbral debería permitir también excluir a las pequeñas empresas y las empresas emergentes, para las que las cargas de cumplimiento vinculadas al nuevo impuesto podrían tener un efecto desproporcionado.

El segundo umbral (total de ingresos imposables anuales en la Unión), en cambio, limita la aplicación del impuesto a aquellos casos en que existe una huella digital significativa a escala de la Unión en relación con los ingresos cubiertos por el ISD. Este umbral se fija a escala de la Unión a fin de no tener en cuenta las diferencias de tamaño de los mercados que puedan existir dentro de ella.

Si la empresa pertenece a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, los umbrales deben aplicarse respecto de los ingresos totales del grupo consolidado, según lo dispuesto en el artículo 4, apartado 6.

Una empresa que cumpliera las dos condiciones mencionadas anteriormente se consideraría sujeto pasivo independientemente de que estuviera establecida en un Estado miembro o en una jurisdicción no perteneciente a la Unión. En función del lugar de establecimiento del sujeto pasivo, las situaciones que pueden dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria abarcan los siguientes supuestos: un sujeto pasivo establecido en una jurisdicción no perteneciente a la Unión que tiene que pagar el ISD en un Estado miembro, un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que tiene que pagar el ISD en otro Estado miembro, o un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que tenga que pagar el ISD en ese mismo Estado miembro.

Lugar de imposición (artículo 5)

El artículo 5 determina la proporción de los ingresos imposables obtenidos por una entidad que debe considerarse obtenida en un Estado miembro a los efectos de este impuesto. En consonancia con el concepto de creación de valor por parte del usuario que sustenta el ámbito de aplicación objetivo del ISD, esta disposición determina que el ISD se adeuda en el Estado o Estados miembros donde están establecidos los usuarios.

Este enfoque responde al razonamiento de que es la participación del usuario en las actividades digitales de una empresa la que genera el valor para esta última, lo que puede no entrañar necesariamente un pago por parte del usuario (por ejemplo, en el caso de las personas que ven publicidad en una interfaz digital); o lo que puede implicar el pago por parte de algunos usuarios exclusivamente (por ejemplo, en el caso de las interfaces digitales multifacéticas en que solo determinados usuarios han de pagar por acceder a la interfaz, mientras que el resto disfruta de acceso gratuito). Por lo tanto, los derechos de imposición con respecto al ISD nacen en el Estado miembro en el que está establecido el usuario, independientemente de que este último haya contribuido o no pecuniariamente a la generación de la renta de la empresa. Se establecen normas específicas para determinar cuándo se considera a un usuario situado en un Estado miembro.

A efectos de la presente Directiva, los ingresos imponibles derivados de la prestación de un servicio imponible han de considerarse obtenidos en un Estado miembro durante un período impositivo si se considera que el usuario de dicho servicio está situado en ese Estado miembro durante ese mismo período impositivo según las normas previstas en el artículo 5, apartado 2, que deben aplicarse para cada tipo de servicio imponible. Cuando los usuarios que intervienen en un servicio imponible están situados en diferentes Estados miembros o en jurisdicciones no pertenecientes a la Unión, los ingresos imponibles obtenidos por una entidad de la prestación de dicho servicio tendrían que distribuirse a cada Estado miembro de forma proporcional y según las distintas claves de reparto establecidas en el artículo 5, apartado 3, para cada tipo de servicio imponible. Dichas claves de reparto se han establecido teniendo en cuenta la naturaleza de cada uno de los servicios imponibles y, en particular, lo que da lugar a la obtención de los ingresos por el proveedor del servicio.

En el caso de un servicio imponible consistente en la inclusión de publicidad en una interfaz digital, se tiene en cuenta el número de veces que un anuncio publicitario aparece en el dispositivo del usuario en un período impositivo y en un Estado miembro a fin de determinar la proporción de los ingresos que deben atribuirse a ese Estado miembro en ese período impositivo.

Por lo que respecta a la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas, a fin de determinar la proporción de ingresos imponibles que debe atribuirse a un Estado miembro, cabe distinguir entre los casos en que la interfaz facilita las operaciones subyacentes directamente entre los usuarios y en los que no. En los casos que conllevan la facilitación de operaciones subyacentes, la atribución a un Estado miembro de los ingresos imponibles en un período impositivo se lleva a cabo basándose en el número de usuarios que concluyen tal operación en ese período impositivo utilizando un dispositivo en ese Estado miembro. El motivo para ello es que es esa acción la que suele generar ingresos para la entidad que pone a disposición la interfaz. Los derechos impositivos sobre los ingresos de la empresa que pone a disposición la interfaz se atribuyen a los Estados miembros donde están situados los usuarios que concluyen operaciones subyacentes, con independencia de que estos sean vendedores o compradores de los bienes o servicios subyacentes. Esto se debe a que, tanto los unos como los otros generan valor para la interfaz digital multifacética mediante su participación, habida cuenta de que la función de la interfaz es adecuar la oferta a la demanda. Sin embargo, si el servicio de intermediación no conlleva la facilitación de operaciones subyacentes, los ingresos se suelen obtener mediante pagos periódicos tras haberse registrado o haber abierto una cuenta en una interfaz digital. Por lo tanto, a efectos de atribución a un Estado miembro de los ingresos imponibles en un período impositivo, se tiene en cuenta el número de usuarios que durante ese período impositivo sean titulares de una cuenta que se haya abierto utilizando un dispositivo en ese Estado miembro, independientemente de que la apertura haya tenido lugar durante ese ejercicio fiscal o en otro anterior.

Por lo que se refiere a la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios, la atribución de los ingresos imponibles en un período impositivo a un Estado miembro tiene en cuenta el número de usuarios que han generado datos transmitidos en ese período impositivo como consecuencia de la utilización por su parte de un dispositivo en ese Estado miembro.

El artículo 5, apartado 4, aclara además que, a efectos de la determinación del lugar de imposición, no debe tenerse en cuenta el lugar a partir del cual se efectúa el pago por los servicios imponibles. En los casos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacentes tiene lugar directamente entre los usuarios de una interfaz digital multifacética, tampoco se tiene en cuenta el lugar donde se llevan a cabo dichas operaciones subyacentes.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 5, los usuarios se consideran situados en el Estado miembro de la dirección de Protocolo Internet (PI) del dispositivo que utilizan, o de cualquier otro método de geolocalización, en caso de que sea más exacto. La dirección PI es un proxy sencillo y eficaz para determinar la ubicación del usuario. Por otra parte, si el sujeto pasivo tiene conocimiento, a través de otros medios de geolocalización, de que el usuario no está situado en el Estado miembro que indica la dirección PI, dicho sujeto pasivo podría seguir recurriendo a esos otros medios de geolocalización para determinar el lugar de imposición.

Exigibilidad, cálculo del impuesto y tipo impositivo (artículos 6 a 8)

De conformidad con el artículo 6, el nuevo impuesto será exigible en un Estado miembro en relación con la proporción de los ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo durante un período impositivo en ese Estado miembro y que se considere obtenida en ese Estado miembro.

El artículo 7 establece la regla sobre el modo de cálculo del ISD.

El artículo 8 establece un tipo único en toda la Unión del 3 %.

Obligaciones (artículos 9 a 19)

Los artículos 9 a 19 establecen una serie de obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos obligados al pago del ISD.

El artículo 9 aclara que los sujetos pasivos que prestan servicios imponibles están obligados al pago del impuesto y son responsables del cumplimiento de las obligaciones establecidas en el capítulo 3. También dispone que un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera puede optar por designar a una entidad única en su seno con vistas al pago del ISD y al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el capítulo 3 por cuenta de cada sujeto pasivo del grupo que adeude el ISD.

Con el fin de gestionar los aspectos administrativos relacionados con este impuesto, se pone a disposición de todos los sujetos pasivos un mecanismo de simplificación de ventanilla única. El funcionamiento del mecanismo de ventanilla única se basa en la idea de que un sujeto pasivo obligado al pago del ISD en uno o varios Estados miembros debe contar con un punto de contacto único (el Estado miembro de identificación) a través del cual pueda cumplir todas sus obligaciones tributarias en relación con dicho impuesto (identificación, presentación de la declaración del ISD y pago). El Estado miembro de identificación es el encargado de compartir esa información con los demás Estados miembros en que se adeuda el ISD, así como de transferir la proporción del ISD recaudado por cuenta de esos otros Estados miembros.

Tal como se explica en el artículo 10, por «Estado miembro de identificación» se entiende el Estado miembro en el que un sujeto pasivo está obligado a pagar el ISD, a menos que adeude este impuesto en más de un Estado miembro, en cuyo caso podrá elegir entre todos ellos el Estado miembro de identificación.

El hecho de que un sujeto pasivo pueda ser residente a efectos del impuesto sobre sociedades en un Estado miembro no tiene ninguna incidencia a la hora de determinar el Estado miembro de identificación a efectos del ISD, dada la distinta naturaleza de este impuesto. Con ello se intenta evitar asimismo la imposición de una carga administrativa desproporcionada a los Estados miembros en los que un sujeto pasivo pueda estar establecido a efectos de tributación de sociedades, pero en los que pueda no ser deudor del ISD. Por lo tanto, un sujeto pasivo que adeude el ISD en varios Estados miembros podrá hacer uso de la ventanilla única en su Estado miembro de identificación respecto de todas sus obligaciones vinculadas al ISD, y con

independencia de que sea o no residente fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades allí. Así por ejemplo, un sujeto pasivo que adeude el ISD en dos Estados miembros (Estado miembro A, donde es residente a efectos del impuesto sobre sociedades, y Estado miembro B, donde es no residente a efectos del impuesto sobre sociedades) y que haya elegido el Estado miembro B como Estado miembro de identificación podrá cumplir sus obligaciones vinculadas al ISD respecto de ambos Estados miembros (A y B) a través de la ventanilla única.

El artículo 10 establece la obligación de que el sujeto pasivo notifique a través de un sistema de autodeclaración al Estado miembro de identificación que está sujeto al pago del ISD en la Unión, así como los datos que deben notificarse. El sujeto pasivo obtendrá un número de identificación de conformidad con el artículo 11. Si el sujeto pasivo deja de adeudar el ISD en la Unión, debe notificar esa información al Estado miembro de identificación de conformidad con el artículo 12, y este último le dará de baja en el registro de identificación. El artículo 13 aclara las normas relativas a un posible cambio del Estado miembro de identificación.

Por otro lado, en virtud del artículo 14, el sujeto pasivo debe presentar en el Estado miembro de identificación una declaración del ISD, cuyos pormenores se especifican en el artículo 15. Esto significa, en particular, que tiene que declarar, en relación con cada Estado miembro en que adeuda el ISD correspondiente al período impositivo considerado, el importe total de los ingresos imposables que se consideran obtenidos por un sujeto pasivo en ese Estado miembro junto con el ISD adeudado sobre ese importe. También debe notificarse el ISD total adeudado en todos los Estados miembros, así como la información sobre los umbrales aplicables a efectos del artículo 4.

Las modalidades de pago quedan reguladas por el artículo 16, que precisa asimismo que la eventual devolución del impuesto a los contribuyentes, una vez que el ISD se haya transferido ya del Estado miembro de identificación al Estado miembro en el que se adeuda el impuesto, debe llevarla a cabo este último directamente al sujeto pasivo. Con objeto de evitar discrepancias en el funcionamiento de la ventanilla única, el artículo 17 recoge una disposición que regula las posibles modificaciones a la declaración del ISD. El artículo 18 se refiere a las medidas en materia de contabilidad, llevanza de registros y lucha contra el fraude que deben establecer los propios Estados miembros. Esta disposición también aclara que la existencia de una ventanilla única y de un Estado miembro de identificación no altera el hecho de que el sujeto pasivo adeuda el ISD directamente a cada Estado miembro en que se adeuda el ISD, y que dicho Estado miembro tiene derecho a exigir el pago del ISD directamente al sujeto pasivo responsable y a llevar a cabo auditorías fiscales y establecer medidas de control.

El artículo 19 establece que cada Estado miembro ha de designar a una autoridad competente a fines de gestión del conjunto de las obligaciones administrativas vinculadas al ISD, así como los requisitos en materia de cooperación administrativa establecidos en el capítulo 4.

Cooperación administrativa en lo relativo a las obligaciones (artículos 20 a 23)

Las disposiciones establecidas en los artículos 20 a 23 regulan los intercambios entre Estados miembros necesarios para la identificación de los sujetos pasivos y la presentación de las declaraciones del ISD, así como para la transferencia de fondos correspondientes a los pagos en concepto de ISD por el Estado miembro de identificación a los demás Estados miembros en el que se adeude el impuesto.

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

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 113,

Vista la propuesta de la Comisión Europea,

Previa transmisión del proyecto de acto legislativo a los parlamentos nacionales,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo¹,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo²,

De conformidad con un procedimiento legislativo especial,

Considerando lo siguiente:

- (1) La economía mundial está adquiriendo rápidamente carácter digital y, como consecuencia de ello, han surgido nuevas maneras de hacer negocios. Las empresas digitales se caracterizan por el hecho de que sus operaciones están estrechamente vinculadas a Internet. En particular, los modelos de negocio digitales se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia y con escasa o nula presencia física, en la contribución de los usuarios finales a la creación de valor, así como en la importancia de los activos intangibles.
- (2) Las normas actuales sobre tributación de las sociedades que se aplican a las empresas tradicionales se desarrollaron principalmente durante el siglo XX. Tales normas basan en la idea de que la imposición debe tener lugar allí donde se crea el valor. Sin embargo, la aplicación de las normas actuales a la economía digital ha llevado a un desajuste entre el lugar donde se gravan los beneficios y el lugar donde se crea valor, en particular en el caso de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios. Por tanto, ha quedado patente que las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades destinadas a gravar los beneficios generados por la economía digital son inapropiadas y requieren una revisión.
- (3) Esa revisión constituye un elemento importante del Mercado Único Digital³, dado que este último requiere un marco fiscal estable y moderno en favor de la economía digital que estimule la innovación, acabe con la fragmentación del mercado y permita a todos cuantos participan en él aprovechar la nueva dinámica del mercado en condiciones justas y equilibradas.

¹ DO C [...] de [...], p. [...].

² DO C [...] de [...], p. [...].

³ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social Europeo y el Comité de las Regiones «Una estrategia para el Mercado Único Digital de Europa» [COM(2015) 192 final de 6.5.2015].

- (4) En su Comunicación titulada «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital»⁴, adoptada el 21 de septiembre de 2017, la Comisión señaló los retos que plantea la economía digital respecto de las normas fiscales en vigor y se comprometió a analizar las opciones políticas disponibles. En las Conclusiones del Consejo ECOFIN de 5 de diciembre de 2017⁵ se invitó a la Comisión a adoptar propuestas que respondieran a los retos que plantea la imposición de los beneficios en la economía digital, al tiempo que se constató el interés manifestado por muchos Estados miembros en que se adoptaran medidas temporales en relación con los ingresos procedentes de las actividades digitales en la Unión que quedaran fuera del ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición.
- (5) Habida cuenta de la dimensión mundial del problema que plantea la imposición de la economía digital, la mejor estrategia consistiría en encontrar una solución internacional y multilateral al respecto. Esa es la razón por la cual la Comisión está participando activamente en el debate internacional. Los trabajos en la OCDE están actualmente en curso. Sin embargo, es difícil realizar progresos a nivel internacional. Por consiguiente, se están adoptando medidas para adaptar las normas relativas al impuesto sobre sociedades a nivel de la Unión⁶ y fomentar la conclusión de acuerdos con las jurisdicciones no pertenecientes a la Unión⁷, de modo que el marco del impuesto sobre sociedades pueda ajustarse a los nuevos modelos de negocio digitales.
- (6) A la espera de estas medidas, cuya adopción e implementación podría llevar tiempo, los Estados miembros se ven sometidos a presiones para que actúen al respecto, habida cuenta del riesgo existente de que la base imponible de su impuesto sobre sociedades sufra una erosión considerable a lo largo del tiempo. La descoordinación de las medidas adoptadas por los Estados miembros de forma individual puede fragmentar el mercado único y falsear la competencia, obstaculizando el desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la Unión en su conjunto. De ahí que sea necesario adoptar un enfoque armonizado respecto de una solución provisional que resuelva este problema de forma específica, hasta que se encuentre una solución global.
- (7) Esa solución provisional debería implantar el sistema común del impuesto sobre los servicios digitales («ISD») que grava los ingresos procedentes de la prestación de ciertos servicios digitales por determinadas entidades. Debe tratarse de una medida fácil de implementar, específicamente orientada a los ingresos procedentes de la prestación de los servicios digitales en los que los usuarios contribuyan de forma significativa al proceso de creación de valor. Ese factor de creación de valor por parte del usuario también constituye la base de las medidas adoptadas con respecto a las normas del impuesto sobre sociedades, como se describe en el considerando 5.
- (8) Es preciso definir los siguientes elementos del ISD: los ingresos imposables (qué se grava), el sujeto pasivo (quién tributa), el lugar de imposición (qué proporción de los ingresos imposables se considera obtenida en un Estado miembro y en qué momento),

⁴ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital» [COM(2017)547 final de 21.9.2017].

⁵ Hacer frente a los desafíos de la tributación de los beneficios de la economía digital — Conclusiones del Consejo (5 de diciembre de 2017) (FISC 346 ECOFIN 1092).

⁶ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [COM(2018) 147 final].

⁷ Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [C(2018) 1650 final].

la exigibilidad, el cálculo del impuesto, el tipo impositivo y las obligaciones conexas, incluido el mecanismo de recaudación en forma de ventanilla única.

- (9) Procede limitar la aplicación del ISD a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Estos servicios digitales deben ser los que dependan en gran medida de la creación de valor por parte de los usuarios y en los que suela observarse un mayor desajuste entre el lugar en que se gravan los beneficios y el lugar donde están establecidos los usuarios. Son los ingresos obtenidos de la transformación de la contribución de los usuarios los que deberían ser objeto de gravamen, y no la propia participación de los usuarios.
- (10) Más en particular, los ingresos imponibles deben ser aquellos derivados de la prestación de los siguientes servicios: i) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; ii) la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios (denominados a veces «servicios de intermediación»); y iii) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales. Si la prestación de dichos servicios no genera ingresos, no debe poder aplicarse el ISD. Los demás ingresos obtenidos por la entidad que presta dichos servicios pero que no se deriven directamente de tales prestaciones deberían quedar también fuera del ámbito de aplicación del impuesto.
- (11) Los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad de un cliente dirigida a los usuarios de dicha interfaz no deben definirse por referencia al propietario de la interfaz digital a través de la cual la publicidad aparece en el dispositivo de un usuario, sino más bien por referencia a la entidad responsable de facilitar que la publicidad aparezca en dicha interfaz. Ello se debe a que para una empresa que incluye publicidad de un cliente en una interfaz digital el valor reside en el tráfico de usuarios y en los datos de los usuarios que suelen tenerse en cuenta a efectos de la inclusión, con independencia de que la interfaz pertenezca a la propia empresa o a un tercero que alquile el espacio digital donde va a aparecer el anuncio publicitario. No obstante, es preciso aclarar que, en los casos en que el proveedor del servicio publicitario y el propietario de la interfaz digital sean entidades diferentes, no debe considerarse que este último haya prestado un servicio imponible a efectos de aplicación del ISD. De este modo, se evitarán posibles efectos en cadena y la doble imposición.
- (12) Los servicios prestados por las interfaces digitales multifacéticas deben definirse por referencia a su capacidad para permitir a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. El aspecto que diferencia a las interfaces digitales multifacéticas es que estas últimas permiten una interacción de los usuarios que no podría darse si las interfaces no pusieran en relación a los usuarios (dicho de otro modo, la interfaz permite a los usuarios ponerse en contacto con otros usuarios). Puede considerarse que algunos de los servicios denominados habitualmente servicios de comunicación o de pago, tales como los servicios de mensajería instantánea, de correo electrónico y de pago electrónico, también facilitan la interacción de los usuarios a través de una interfaz digital, pero los usuarios no suelen poder ponerse en contacto entre sí a menos que ya hayan establecido relación por otros medios. Los ingresos procedentes de la prestación de servicios de comunicación y de pago deben quedar por tanto fuera del ámbito de aplicación del impuesto, ya que sus proveedores no operan como un mercado, sino que fabrican más bien programas informáticos de apoyo u otros

instrumentos de tecnologías de la información que permiten a los clientes comunicar con otras personas con las que, en la mayoría de los casos, ya mantienen un contacto.

- (13) En el caso de las interfaces digitales multifacéticas que facilitan una entrega de bienes o una prestación de servicios subyacentes directamente entre los usuarios de la interfaz, las operaciones subyacentes y los ingresos conexos obtenidos por los usuarios deben quedar fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Los ingresos procedentes de actividades minoristas consistentes en la venta de bienes o servicios que se contratan en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios y en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario deben quedar asimismo fuera del ámbito de aplicación del ISD, ya que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes o servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como un medio de comunicación. A fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, sería preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación, tal como se haya plasmado en los acuerdos entre las partes en cuestión. Por ejemplo, podría considerarse que un proveedor de una interfaz digital en la que se ponen a disposición bienes de terceros presta un servicio de intermediación (es decir, pone a disposición una interfaz digital multifacética) cuando no se asumen riesgos de inventario, o cuando es el tercero quien fija de forma efectiva el precio de dichos bienes.
- (14) Los servicios consistentes en el suministro de contenidos digitales por una entidad a través de una interfaz digital deben quedar excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, con independencia de que los contenidos digitales sean propiedad de esa entidad o de que esa entidad haya adquirido sus derechos de distribución. Aun cuando pueda admitirse que existe cierta forma de interacción entre los destinatarios de esos contenidos digitales y, por tanto, pueda considerarse que el proveedor de tales servicios pone a disposición una interfaz digital multifacética, no queda tan claro que el usuario desempeñe un papel central en la creación de valor para la empresa que entrega los contenidos digitales. Más bien, desde la perspectiva de la creación de valor, el foco de atención recae en los contenidos digitales suministrados por la entidad. Por tanto, los ingresos obtenidos por la prestación de esos servicios deben quedar fuera del ámbito de aplicación del impuesto.
- (15) Por contenidos digitales debe entenderse los datos suministrados en formato digital, como los programas informáticos, aplicaciones, juegos, música, vídeos o textos, independientemente de que se acceda a ellos mediante descarga o mediante emisión en flujo continuo, y distintos de los datos que figuran en una interfaz digital en sí misma. Esta definición trata de abarcar las diferentes formas que pueden adoptar los contenidos digitales adquiridos por un usuario, lo que no altera el hecho de que, desde la perspectiva del usuario, el propósito único o principal sea la adquisición de los contenidos digitales.
- (16) Es preciso establecer una distinción entre los servicios descritos en el considerando 14 y los servicios consistentes en la puesta a disposición de una interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios, o la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios. Estos últimos servicios constituyen un servicio de intermediación y, por lo tanto, se inscriben en el ámbito de aplicación del ISD, con independencia de la naturaleza de la operación subyacente.

- (17) Los servicios imponible consistentes en la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios deben abarcar exclusivamente los datos que haya sido generados por las actividades de los propios usuarios en las interfaces digitales, pero no los datos generados por sensores u otros medios y recogidos electrónicamente. Esto se debe a que los servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del ISD deben ser los que utilicen las interfaces digitales como medio para crear contribuciones del usuario que sean monetizables, y no los que utilicen interfaces únicamente como forma de transmitir los datos generados de otro modo. Así pues, el ISD no debe ser un impuesto sobre la recopilación de datos, o sobre el uso de los datos recopilados por una empresa para sus fines internos, o la puesta en común de datos recopilados por una empresa con otras partes, de forma gratuita. El ISD debe aplicarse en cambio a la generación de ingresos a partir de la transmisión de los datos obtenidos de una actividad muy específica (actividades de los usuarios en interfaces digitales).
- (18) Los servicios regulados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo⁸, prestados por centros de negociación o internalizadores sistemáticos, según se definen en dicha Directiva, o por proveedores de servicios de financiación participativa regulados no deben inscribirse en el ámbito de aplicación del ISD. Además, los servicios consistentes en facilitar la concesión de préstamos y prestados por proveedores de servicios de financiación participativa regulados tampoco deben entrar en el ámbito de aplicación del ISD. Por proveedores de servicios de financiación participativa regulados se entiende los proveedores de servicios sujetos a cualquier futura normativa de la Unión adoptada de conformidad con el artículo 114 del TFUE con vistas a la regulación de los servicios de financiación participativa.
- (19) Las interfaces digitales multifacéticas que permiten a los usuarios recibir o estar informados de la existencia de servicios de ejecución de órdenes, servicios de inversión o servicios de investigación de la inversión, como los facilitados por las entidades mencionadas anteriormente, a menudo implican la interacción del usuario. No obstante, el usuario no desempeña un papel central en la creación de valor para la entidad que pone a disposición la interfaz digital. El valor reside, en cambio, en la capacidad de dicha entidad para reunir a compradores y vendedores de productos financieros bajo unas condiciones específicas y distintivas que no se darían en otras circunstancias (en comparación, por ejemplo, con las operaciones realizadas al margen de dichas interfaces directamente entre las contrapartes). Un servicio consistente en la puesta a disposición de una interfaz digital por una entidad de ese tipo va más allá de la mera facilitación de las operaciones en instrumentos financieros entre los usuarios de dicha interfaz. En particular, los servicios regulados que están excluidos del ámbito de aplicación de la presente Directiva tienen por objeto proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras. La entidad que presta esos servicios determina por lo tanto las condiciones específicas en las que pueden llevarse a cabo tales operaciones financieras para garantizar elementos esenciales como la calidad de ejecución de las operaciones, el nivel de transparencia en el mercado y un trato equitativo de los inversores. Por último, dichos servicios tienen el objetivo preciso y fundamental de facilitar la financiación, la inversión o el ahorro.

⁸ Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE (DO L 173 de 12.6.2014, p. 349).

- (20) Por lo que respecta a las plataformas de financiación participativa, la financiación participativa de inversión y de crédito debe quedar fuera del ámbito de aplicación del impuesto, ya que los proveedores de tales servicios desempeñan la misma función que los centros de negociación y los internalizadores sistemáticos, por lo que los servicios no constituyen una intermediación. Sin embargo, los servicios prestados por plataformas de financiación participativa distintos de la inversión y el crédito y que constituyan una intermediación, como la financiación participativa de donación o de recompensa, o los servicios prestados por dichas plataformas consistentes en la inclusión de publicidad deben inscribirse en el ámbito de aplicación de la presente Directiva.
- (21) Dado que la transmisión de datos por los centros de negociación, los internalizadores sistemáticos y los proveedores de servicios de financiación participativa regulados se limita a la prestación de servicios financieros regulados anteriormente descrita y forma parte ella, y habida cuenta de que está regulada como tal en virtud del Derecho de la Unión, la prestación de servicios de transmisión de datos por dichas entidades debe quedar excluida asimismo del ámbito de aplicación del ISD.
- (22) Solo determinadas entidades deben ser consideradas sujetos pasivos a efectos del ISD, independientemente de que estén establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción no perteneciente a la Unión. En particular, una entidad debe considerarse sujeto pasivo únicamente si reúne las dos condiciones siguientes: i) el importe total de los ingresos mundiales que ha comunicado en relación con el último ejercicio financiero completo del que se dispone de un estado financiero supera los 750 000 000 EUR; y ii) el importe total de los ingresos imposables que ha obtenido dentro de la Unión durante ese ejercicio financiero supera los 50 000 000 EUR.
- (23) El primer umbral (total de ingresos anuales a escala mundial) debería permitir limitar la aplicación del ISD a las empresas de cierta envergadura, que son aquellas capaces esencialmente de prestar esos servicios digitales en los que la contribución de los usuarios desempeña un papel fundamental, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de usuarios y en la explotación de una sólida posición en el mercado. Esos modelos de negocio, que para la obtención de ingresos dependen de la creación de valor por parte de los usuarios y que solo son viables si los desarrollan empresas de cierta envergadura, son los responsables del mayor desajuste entre el lugar donde se gravan sus beneficios y el lugar donde se crea valor. Por otra parte, las empresas más grandes tienen la oportunidad de emprender prácticas de planificación fiscal agresiva. Esta es la razón por la que en relación con otras iniciativas de la Unión se ha propuesto el mismo umbral⁹. Con este umbral se pretende también aportar seguridad jurídica, dado que permitiría a las empresas y las autoridades fiscales determinar de forma más fácil y menos onerosa si una entidad está sujeta al ISD. Este umbral también permite excluir del nuevo impuesto a las pequeñas empresas y las empresas emergentes, para las que las cargas de cumplimiento vinculadas al mismo podrían tener un efecto desproporcionado.
- (24) El segundo umbral (total de ingresos imposables anuales en la Unión) debería limitar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa a escala de la UE en relación con los tipos de ingresos cubiertos por el ISD. Este umbral

⁹ Véase el artículo 2 de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS) [COM(2016) 683 final].

debe fijarse a escala de la Unión a fin obviar las diferencias en las dimensiones de los mercados que puedan existir dentro de la Unión.

- (25) Para cumplir con el marco jurídico en vigor, cualquier entidad que reúna los requisitos para ser considerada sujeto pasivo y obtenga ingresos imponibles que se consideren obtenidos en un Estado miembro debe estar sujeta al ISD en ese Estado miembro, con independencia de que la entidad esté establecida en dicho Estado miembro, en otro Estado miembro o en una jurisdicción no perteneciente a la Unión.
- (26) Es preciso establecer normas especiales para las entidades que pertenezcan a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera. Los ingresos obtenidos por una entidad en concepto de suministros a otras entidades pertenecientes al mismo grupo a efectos de contabilidad financiera deben quedar excluidos del ámbito de aplicación del nuevo impuesto. A fin de determinar si una entidad rebasa los umbrales aplicables y, por tanto, tiene la consideración de sujeto pasivo, los umbrales deben aplicarse en relación con los ingresos totales del grupo consolidado.
- (27) Con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.
- (28) Los ingresos imponibles de una entidad deben considerarse obtenidos en un Estado miembro durante un período impositivo si los usuarios de un servicio imponible prestado por dicha entidad están situados en ese Estado miembro. Procede considerar a un usuario situado en un Estado miembro durante un período impositivo sobre la base de ciertas normas específicas, determinadas para cada uno de los servicios imponibles y basadas en el lugar en el que se ha utilizado el dispositivo del usuario.
- (29) Cuando los usuarios de un determinado servicio imponible están situados en diferentes Estados miembros o en jurisdicciones no pertenecientes a la Unión, los ingresos imponibles correspondientes obtenidos de ese servicio deben atribuirse a cada Estado miembro de forma proporcional aplicando claves de reparto específicas. Dichas claves deben establecerse en función de la naturaleza de cada servicio imponible y de los elementos distintivos que dan lugar a la percepción de los ingresos por el proveedor del servicio en cuestión.
- (30) En el caso de un servicio imponible consistente en la inclusión de publicidad en una interfaz digital, el número de veces que aparece un anuncio en el dispositivo del usuario durante un período impositivo y en un Estado miembro debe tenerse en cuenta a fin de determinar la proporción de los ingresos imponibles que debe atribuirse en ese período impositivo a ese Estado miembro.
- (31) Por lo que respecta a la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas, a fin de determinar la proporción de ingresos imponibles que debe atribuirse a cada Estado miembro, debe distinguirse entre los casos en que la interfaz facilita las operaciones subyacentes directamente entre los usuarios y en los que no. En los casos que conllevan la facilitación de operaciones subyacentes, la atribución a un Estado miembro de los ingresos imponibles en un período impositivo debe llevarse a cabo basándose en el número de usuarios que concluyen tal operación en ese período impositivo utilizando un dispositivo en ese Estado miembro. El motivo para ello es que es esa acción la que suele generar ingresos para la empresa que pone a disposición

la interfaz. Los derechos impositivos sobre los ingresos de la empresa que pone a disposición la interfaz deben atribuirse a los Estados miembros en que están situados los usuarios que concluyen operaciones subyacentes, con independencia de que sean vendedores o compradores de los bienes o servicios subyacentes. Esto se debe a que, tanto los unos como los otros generan valor para la interfaz digital multifacética mediante su participación, habida cuenta de que la función de la interfaz es adecuar la oferta a la demanda. Sin embargo, si el servicio de intermediación no conlleva la facilitación de las operaciones subyacentes, los ingresos se suelen obtener mediante pagos periódicos tras haberse registrado o haber abierto una cuenta en una interfaz digital. De ahí que, a efectos de atribución de los ingresos imponibles a un Estado miembro en un período impositivo, deba tenerse en cuenta el número de usuarios que en ese período impositivo sean titulares de una cuenta que se haya abierto utilizando un dispositivo en ese Estado miembro, independientemente de que la apertura de la cuenta haya tenido lugar durante ese ejercicio fiscal o en otro anterior.

- (32) Por lo que se refiere a la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios, la atribución a un Estado miembro de los ingresos imponibles en un período impositivo debe tener en cuenta el número de usuarios que han generado los datos transmitidos en ese período impositivo, a raíz de la utilización por ellos de un dispositivo en ese Estado miembro.
- (33) Debería ser posible determinar el lugar en el que ha sido utilizado el dispositivo del usuario y, por ende, el lugar de imposición, mediante la dirección de Protocolo de Internet de dicho dispositivo o mediante otros métodos de geolocalización, si son más exactos. En la determinación del lugar de imposición no debe tenerse en cuenta si los usuarios han contribuido pecuniariamente a la generación de los ingresos, el lugar donde se ha originado el pago por los suministros que han dado lugar al adeudo del ISD, o el lugar donde se ha efectuado una eventual entrega de bienes o prestación de servicios subyacentes contratados a través de una interfaz digital multifacética.
- (34) Todo tratamiento de datos personales realizado en el contexto del ISD debe efectuarse de conformidad con el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo¹⁰, incluidos aquellos que puedan ser necesarios en relación con las direcciones IP (Protocolo Internet) u otros medios de geolocalización. En particular, debe prestarse atención a la necesidad de establecer medidas técnicas y organizativas adecuadas para cumplir las normas relativas a la legalidad y seguridad de las actividades de tratamiento, el suministro de información y los derechos de los interesados. En la medida de lo posible, los datos personales deben anonimizarse.
- (35) Los ingresos imponibles deben ser equivalentes al total de los ingresos brutos obtenidas por un sujeto pasivo, una vez deducido el impuesto sobre el valor añadido y otros gravámenes similares. Los ingresos imponibles deben considerarse obtenidos por un sujeto pasivo en el momento en que pasan a ser exigibles, con independencia de que en ese momento ya se haya pagado por ellos o no. El ISD debe ser exigible en un Estado miembro respecto de la proporción de los ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo durante un período impositivo que se consideren obtenidos en dicho Estado miembro, y debe calcularse aplicando el tipo del ISD a dicha proporción. Es

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 estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) (DO L 119 de 4.5.2016, p. 1).

preciso que haya un único tipo del ISD a escala de la Unión con el fin de evitar distorsiones en el mercado único. El tipo del ISD debe fijarse en un 3%, lo que permite lograr un equilibrio adecuado entre los ingresos generados por el impuesto y tener en cuenta el impacto del ISD diferenciado en las empresas con distintos márgenes de beneficios.

- (36) Los sujetos pasivos que presten servicios impositivos deben estar obligados al pago del ISD y ser responsables del cumplimiento de una serie de obligaciones administrativas. Resulta oportuno implantar un mecanismo de simplificación en forma de ventanilla única en favor de los sujetos pasivos obligados al pago del ISD en uno o varios Estados miembros, de forma que puedan cumplir de una sola vez la totalidad de sus obligaciones en relación con el impuesto (identificación, presentación de la declaración del ISD y pago). Conviene que las obligaciones se cumplan en un solo Estado miembro (Estado miembro de identificación), que debe recopilar información sobre el ISD y proceder al cobro por cuenta de otros Estados miembros en los que se adeude y, a continuación, compartir con estos últimos la información pertinente y los importes recaudados en concepto de ISD. Este mecanismo se entiende sin perjuicio de que el sujeto pasivo deba pagar el ISD directamente en cada Estado miembro en que se adeuda. Por consiguiente, cada Estado miembro en que se adeude el ISD debe tener derecho a ejecutar el pago de este impuesto exigiéndolo directamente al sujeto pasivo, así como a llevar a cabo auditorías fiscales y aplicar medidas de control dirigidas a examinar la obligación tributaria del sujeto pasivo respecto del ISD. Esas medidas de ejecución y control deben regirse por las normas y procedimientos aplicables en cada Estado miembro en que se adeude el ISD.
- (37) Los Estados miembros deben ser capaces de imponer obligaciones en materia de contabilidad, llevanza de registros u otros aspectos, destinadas a garantizar el pago efectivo del ISD adeudado, y de adoptar otras medidas para evitar la evasión, la elusión y el fraude fiscal.
- (38) A fin de garantizar la uniformidad de las condiciones de implementación de la presente Directiva respecto de las obligaciones administrativas que es preciso cumplir y de los intercambios de información entre los Estados miembros necesarios para el funcionamiento de la ventanilla única, deben conferirse a la Comisión competencias de ejecución. La Comisión también debe ser capaz de proponer normas comunes relativas a las obligaciones en materia de contabilidad, llevanza de registros u otros aspectos cuyo establecimiento corresponderá a los Estados miembros. Esas competencias deben ejercerse de conformidad con el Reglamento (UE) n°182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo¹¹.
- (39) Siempre que sea necesario, los Estados miembros deben recurrir a las disposiciones adoptadas por la Unión en materia de cooperación administrativa en el ámbito fiscal, como, por ejemplo, las Directivas 2011/16/UE¹² y 2010/24/UE¹³ del Consejo, o a otras

¹¹ Reglamento (UE) n.º 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión (DO L 55 de 28.2.2011, p. 13).

¹² Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

medidas a escala internacional, como el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y el Modelo de Acuerdo de la OCDE en materia de intercambio de información sobre asuntos fiscales.

- (40) De conformidad con la Declaración política conjunta, de 28 de septiembre de 2011, de los Estados miembros y de la Comisión sobre los documentos explicativos¹⁴, los Estados miembros se han comprometido a adjuntar a la notificación de las medidas de incorporación al Derecho nacional, en casos justificados, uno o varios documentos explicativos de la relación existente entre los elementos de una directiva y las partes correspondientes de los instrumentos de incorporación nacionales. Por lo que respecta a la presente Directiva, el legislador considera que la transmisión de tales documentos está justificada.
- (41) Los objetivos de la presente Directiva son proteger la integridad del mercado único, garantizar su buen funcionamiento y evitar el falseamiento de la competencia. Dado que, debido a su naturaleza, dichos objetivos no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, sino que pueden lograrse mejor a nivel de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

¹³ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DO L 84 de 31.3.2010, p. 1).

¹⁴ DO C 369 de 17.12.2011, p. 14.

Capítulo 1

OBJETO Y DEFINICIONES

Artículo 1

Objeto

La presente Directiva establece el sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

Artículo 2

Definiciones

A efectos de la presente Directiva, se entenderá por

- (1) «entidad»: cualquier persona jurídica o instrumento jurídico que lleve a cabo actividades empresariales bien mediante una sociedad, bien mediante una estructura transparente a efectos fiscales;
- (2) «grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera»: todas las entidades que estén plenamente incluidas en los estados financieros consolidados elaborados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera o con un sistema de información financiera nacional;
- (3) «interfaz digital»: cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios;
- (4) «usuario»: cualquier particular o empresa;
- (5) «contenidos digitales»: los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representados por una interfaz digital;
- (6) «dirección de Protocolo Internet (IP)»: una serie de números que se asignan a los dispositivos interconectados para facilitar su comunicación a través de Internet;
- (7) «período impositivo»: un año civil.

Artículo 3

Ingresos imponibles

1. A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imponibles» los procedentes de la prestación por una entidad de cada uno de los siguientes servicios:
 - (a) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz;
 - (b) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios;

- (c) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.
2. La referencia a los ingresos en el apartado 1 abarcará los ingresos brutos totales, una vez deducido el impuesto sobre el valor añadido y otros gravámenes similares.
 3. El apartado 1, letra a), se aplicará independientemente de que la interfaz digital sea o no propiedad de la entidad responsable de incluir en ella la publicidad. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará a dicha entidad, y no al propietario de la interfaz, proveedora del servicio contemplado letra a).
 4. El apartado 1, letra b), no incluirá:
 - (a) la puesta a disposición de una interfaz digital cuando la única o principal finalidad de la entidad que la lleve a cabo sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago;
 - (b) la prestación por un centro de negociación o un internalizador sistemático de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE;
 - (c) la prestación por un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, o de un servicio consistente en facilitar la concesión de préstamos.
 5. El apartado 1, letra c), no incluirá la transmisión de datos por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado.
 6. En los apartados 4 y 5:
 - (a) los términos «centro de negociación» e «internalizador sistemático» tendrán el significado que se les atribuye, respectivamente, en los puntos 24 y 20 del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2014/65/UE;
 - (b) por «proveedor de un servicio de financiación participativa regulado» se entenderá un proveedor de servicios de financiación participativa que esté sujeto a autorización y supervisión en virtud de cualquier medida de armonización que se adopte de conformidad con el artículo 114 del Tratado con vistas a la regulación de los servicios de financiación participativa.
 7. Los ingresos procedentes de la prestación de un servicio contemplado en el apartado 1 por una entidad perteneciente a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera a otra entidad de ese mismo grupo no se considerarán ingresos imponibles a efectos de la presente Directiva.
 8. En caso de que una entidad perteneciente a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera preste un servicio contemplado en el apartado 1 y los ingresos procedentes de la prestación de dicho servicio sean obtenidos por otra entidad del grupo, a efectos de la presente Directiva, tales ingresos se considerarán obtenidos por la entidad que presta el servicio.
 9. Los servicios contemplados en el apartado 1 se mencionan en los capítulos 2 y 3 como «servicios imponibles».

Artículo 4
Sujeto pasivo

1. Por «sujeto pasivo», con respecto a un período impositivo, se entenderá una entidad que cumpla las dos condiciones siguientes:
 - (a) el importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750 000 000 EUR;
 - (b) el importe total de los ingresos imposables que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50 000 000 EUR.
2. Cuando una entidad comunique que dispone de ingresos, o los obtenga, en una moneda distinta del euro, dichos ingresos se convertirán en euros a efectos del apartado 1 aplicando el tipo de cambio publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el último día del ejercicio financiero considerado o, en su defecto, el del día anterior.
3. En los apartados 1 y 2, por «ejercicio financiero considerado» se entenderá el ejercicio financiero cubierto por los últimos estados financieros disponibles, publicados por la entidad antes de que finalice el período impositivo en cuestión.
4. A fin de determinar si se han obtenido ingresos imposables dentro de la Unión, de conformidad con el apartado 1, letra b), se aplicará la disposición prevista en el artículo 5, apartado 1.
5. Los ingresos imposables se reconocerán a efectos de la presente Directiva como obtenidos en el momento en que sean exigibles, independientemente de que los importes correspondientes hayan sido efectivamente pagados o no.
6. En caso de que la entidad a que se refiere el apartado 1 pertenezca a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, ese apartado se aplicará a los ingresos mundiales que haya comunicado y a los ingresos imposables que haya obtenido dentro de la Unión el grupo en su conjunto.

Capítulo 2

LUGAR DE IMPOSICIÓN, EXIGIBILIDAD Y CÁLCULO DEL IMPUESTO

Artículo 5

Lugar de imposición

1. Los ingresos imposables obtenidos por una entidad durante un período impositivo se considerarán, a efectos de la presente Directiva, obtenidos en un Estado miembro en ese período impositivo si los usuarios del servicio imponible están situados en ese Estado miembro durante ese período impositivo.

El párrafo primero se aplicará independientemente de que esos usuarios hayan realizado una contribución pecuniaria a la generación de dichos ingresos.

2. Por lo que respecta a un servicio imponible, un usuario se considerará situado en un Estado miembro durante un período impositivo:

- (a) en el caso de un servicio comprendido en el artículo 3, apartado 1, letra a), si la publicidad en cuestión aparece en el dispositivo del usuario en un momento en el que el dispositivo se está utilizando en dicho Estado miembro durante ese período impositivo para acceder a una interfaz digital;

- (b) en el caso de un servicio comprendido en el artículo 3, apartado 1, letra b):

- i) si el servicio implica una interfaz digital multifacética que facilita las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, el usuario utiliza un dispositivo en ese Estado miembro durante ese período impositivo para acceder a la interfaz digital y concluye una operación subyacente en esa interfaz durante ese período impositivo;

- ii) si el servicio implica una interfaz digital multifacética de un tipo no cubierto por el inciso i), el usuario dispone de una cuenta para la totalidad o una parte de ese período impositivo que le permite acceder a la interfaz digital y esa cuenta se ha abierto utilizando un dispositivo en ese Estado miembro;

- (c) en el caso de un servicio comprendido en el artículo 3, apartado 1, letra c), si los datos generados por el usuario que haya utilizado un dispositivo en ese Estado miembro para acceder a una interfaz digital, durante dicho período impositivo u otro anterior, se transmiten en ese período impositivo.

3. Para cada período impositivo, la proporción del total de los ingresos imposables de una entidad que, en virtud del apartado 1, se consideran obtenidos en un Estado miembro, se determinará de la forma siguiente:

- (a) por lo que se refiere a los ingresos imposables procedentes de la prestación de los servicios comprendidos en el artículo 3, apartado 1, letra a), proporcionalmente al número de veces que haya aparecido un anuncio publicitario en los dispositivos del usuario durante ese período impositivo;

- (b) por lo que se refiere a los ingresos imposables procedentes de la prestación de los servicios comprendidos en el artículo 3, apartado 1, letra b):

- i) si el servicio implica una interfaz digital multifacética que facilita la entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, proporcionalmente al número de usuarios que hayan concluido operaciones subyacentes en la interfaz digital durante ese período impositivo;
 - ii) si el servicio implica una interfaz digital multifacética de un tipo no incluido en el inciso i), proporcionalmente al número de usuarios que dispongan de una cuenta que cubra la totalidad o una parte de ese período impositivo que les permita acceder a la interfaz digital;
 - (c) por lo que se refiere a los ingresos imposables procedentes de la prestación de los servicios comprendidos en el artículo 3, apartado 1, letra c), proporcionalmente al número de usuarios que hayan generado los datos transmitidos en ese período impositivo, a raíz de la utilización por los mismos de un dispositivo para acceder a una interfaz digital, durante ese período impositivo u otro anterior.
4. A efectos de la determinación del lugar de imposición de los ingresos imposables sujetos al ISD, no se tendrán en cuenta los elementos siguientes:
- (a) si existe una entrega de bienes o una prestación de servicios subyacente directamente entre los usuarios de la interfaz digital multifacética contemplada en el artículo 3, apartado 1, letra b), el lugar donde dicha entrega o prestación subyacente se lleve a cabo;
 - (b) el lugar a partir del cual se realice cualquier pago por el servicio imponible.
5. A efectos del presente artículo, el Estado miembro en que se utiliza el dispositivo de un usuario se determinará por referencia a la dirección de Protocolo Internet del dispositivo o a cualquier otro método de geolocalización, en caso de que sea más exacto.
6. Los datos que pueden recopilarse de los usuarios a efectos de la aplicación de la presente Directiva quedarán limitados a los que indican el Estado miembro en el que están situados dichos usuarios, sin permitir la identificación de esos usuarios.

Artículo 6 *Exigibilidad*

El ISD gravará en un Estado miembro la proporción de ingresos imposables obtenidos por un sujeto pasivo durante un período impositivo y que, de conformidad con el artículo 5, se consideren obtenidos en ese Estado miembro. El ISD será exigible en dicho Estado miembro el día laborable siguiente al del final de ese período impositivo.

Artículo 7 *Cálculo del impuesto*

El ISD correspondiente a un Estado miembro durante un período impositivo se calculará aplicando el tipo del ISD a la proporción de ingresos imposables indicada en el artículo 6.

Artículo 8
Tipo impositivo

El tipo del ISD se fijará en el 3%.

Capítulo 3

OBLIGACIONES

Artículo 9

Persona obligada al pago y responsable del cumplimiento de las obligaciones

1. El pago del ISD y el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el presente capítulo corresponderá al sujeto pasivo que preste los servicios imponibles.
2. Un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera estará autorizado a designar en su seno a una entidad única a efectos del pago del ISD y del cumplimiento de las obligaciones contempladas en el presente capítulo, por cuenta de cada sujeto pasivo de dicho grupo que esté obligado al pago del ISD.

Artículo 10

Identificación

1. Un sujeto pasivo deberá notificar al Estado miembro de identificación que está obligado al pago del ISD en uno o varios Estados miembros.
2. La notificación se efectuará por vía electrónica en el plazo máximo de 10 días laborables a partir del final del primer período impositivo en relación con el cual el sujeto pasivo esté obligado a pagar el ISD en virtud de la presente Directiva (en lo sucesivo, «primer período de exigibilidad»).
3. El Estado miembro de identificación será:
 - (a) aquel en el que el sujeto pasivo esté obligado a pagar el ISD en relación con el primer período de exigibilidad;
 - (b) en caso de que el sujeto pasivo esté obligado a pagar el ISD en relación con ese período impositivo en varios Estados miembros, uno de esos Estados miembros, a elección del sujeto pasivo.
4. La notificación requerida de conformidad con el apartado 1 contendrá, como mínimo, la información siguiente en relación con el sujeto pasivo:
 - (a) nombre;
 - (b) denominación comercial, en caso de que sea diferente del nombre;
 - (c) dirección de correos;
 - (d) dirección electrónica;
 - (e) número de identificación fiscal nacional, en su caso;
 - (f) nombre de la persona de contacto;
 - (g) número de teléfono;
 - (h) Estados miembros en que el sujeto pasivo está obligado a pagar el ISD;
 - (i) número IBAN u OBAN.
5. El sujeto pasivo comunicará al Estado miembro de identificación toda eventual modificación de la información facilitada de conformidad con el apartado 4.

6. Cuando una entidad sea designada con arreglo al artículo 9, apartado 2, la información que facilite de conformidad con el presente artículo sobre cada sujeto pasivo del grupo incluirá también información sobre sí misma en relación con los elementos enumerados en el apartado 4, letras a) a g).
7. La Comisión podrá adoptar actos de ejecución para determinar un formato común para la notificación requerida de conformidad con el presente artículo. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 24, apartado 2.

Artículo 11
Número de identificación

1. El Estado miembro de identificación asignará al sujeto pasivo un número de identificación individual a efectos del ISD y lo notificará a este último por vía electrónica en el plazo de 10 días laborables a partir de la fecha en que haya recibido la notificación con arreglo al artículo 10.
2. El número de identificación individual deberá llevar un prefijo conforme al código ISO-3166 alfa 2 que permita identificar al Estado miembro que lo haya asignado. No obstante, Grecia y el Reino Unido deberán emplear el prefijo «EL» y «UK», respectivamente.
3. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que sus sistemas de identificación permitan la identificación de los sujetos pasivos y mantendrán un registro de identificación con todos los números individuales de identificación que hayan asignado.

Artículo 12
Baja en el registro de identificación

1. Un sujeto pasivo deberá comunicar por vía electrónica al Estado miembro de identificación cualquiera de las circunstancias siguientes:
 - (a) que ha dejado de obtener ingresos imponibles que, con arreglo a la presente Directiva, se consideren obtenidas en la Unión;
 - (b) que ha dejado de reunir los requisitos para ser considerado sujeto pasivo;
 - (c) que ha dejado de existir;
 - (d) que ha dejado de estar obligado a pagar el ISD en la Unión por cualquier otro motivo.
2. El Estado miembro de identificación dará de baja al sujeto pasivo en el registro de identificación al término del plazo de 60 días laborables a partir del final del período impositivo durante el cual se haya notificado la información a que se refiere el apartado 1.
3. Será de aplicación el artículo 10 si, tras haber sido dado de baja en el registro de identificación, el sujeto pasivo vuelve a estar obligado al pago del ISD en la Unión. La referencia del artículo 10 al primer período de exigibilidad se leerá en consecuencia.

Artículo 13
Cambio de Estado miembro de identificación

1. Cuando un sujeto pasivo haya elegido un Estado miembro de identificación con arreglo al artículo 10, apartado 3, letra b), quedará vinculado por esa elección durante el primer período de exigibilidad en relación con el cual se realice la notificación en virtud del artículo 10, así como durante los dos períodos impositivos siguientes.
2. Sin embargo, en caso de que el sujeto pasivo deje de estar obligado al pago del ISD en ese Estado miembro de identificación elegido con arreglo al artículo 10, apartado 3, letra b), deberá cambiar de Estado miembro de identificación de conformidad con los requisitos del artículo 10.
3. Cualquier cambio de Estado miembro de identificación por un sujeto pasivo deberá notificarse al Estado miembro de identificación vigente y será de aplicación a partir del período impositivo siguiente a aquel en el que se notifique dicha información. El Estado miembro de identificación vigente dará de baja al sujeto pasivo en el registro de identificación de conformidad con el artículo 12, apartado 2.
4. Ese sujeto pasivo notificará el nuevo Estado miembro de identificación de conformidad con el artículo 10, y las referencias en ese artículo al primer período de exigibilidad se entenderán hechas al período impositivo a partir del cual se aplique el cambio.

Artículo 14
Declaración del ISD

El sujeto pasivo presentará al Estado miembro de identificación una declaración del ISD para cada período impositivo. La declaración se presentará por vía electrónica en un plazo de 30 días laborables a partir del final del período impositivo al que se refiere la declaración.

Artículo 15
Información en la declaración del ISD

1. La declaración del ISD deberá incluir la siguiente información:
 - (a) el número de identificación individual a que se refiere el artículo 11;
 - (b) en relación con cada Estado miembro en el que se adeude el ISD para el período impositivo considerado, el importe total de los ingresos imponibles que se consideren obtenidos por el sujeto pasivo en ese Estado miembro para ese período impositivo, junto con la cuantía del ISD adeudado sobre ese importe en ese Estado miembro para ese período impositivo;
 - (c) El ISD total adeudado por el sujeto pasivo en todos los Estados miembros para el período impositivo considerado.
2. En la declaración del ISD deberá constar asimismo, con respecto al período impositivo, el importe total de los ingresos mundiales y el importe total de los ingresos imponibles dentro de la Unión aplicables a los fines del artículo 4, apartado 1.
3. El Estado miembro de identificación podrá exigir que la declaración se realice en su moneda nacional.

4. Tras la recepción de la declaración del ISD, el Estado miembro de identificación procederá inmediatamente a asignarle un número de declaración del ISD.
5. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que sus sistemas de identificación permitan la identificación de las declaraciones del ISD y mantendrán un registro de identificación a efectos de la declaración del ISD con todos los números de declaración del ISD que hayan asignado.
6. La Comisión podrá adoptar actos de ejecución con vistas a determinar un formato común para la declaración del ISD y el número de declaración del ISD. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 24, apartado 2.

Artículo 16
Modalidades de pago

1. El ISD total adeudado por un sujeto pasivo en todos los Estados miembros durante un período impositivo será pagadero por el sujeto pasivo en el Estado miembro de identificación.
2. El ISD total adeudado deberá pagarse al Estado miembro de identificación a más tardar en los 30 días laborables siguientes al final del período impositivo en cuestión y, al efectuar el pago, el sujeto pasivo deberá hacer referencia al número de declaración del ISD pertinente.
3. En caso de que un sujeto pasivo efectúe un pago sin hacer referencia al número de declaración del ISD pertinente, o de que el número de referencia no corresponda a ninguna declaración del ISD pendiente, el Estado miembro de identificación podrá tomar medidas para aclarar la cuestión. Si la cuestión sigue sin resolverse, el pago se devolverá al sujeto pasivo y no se considerará realizado a efectos de los apartados 1 y 2.
4. El importe del pago se ingresará en una cuenta bancaria designada por el Estado miembro de identificación.
5. El Estado miembro de identificación podrán exigir que el pago se efectúe en su moneda nacional.
6. Cuando un estado miembro de identificación reciba un pago que exceda del total del ISD adeudado, indicado en la declaración del ISD pertinente, deberá reembolsar directamente el importe pagado en exceso al sujeto pasivo en cuestión.
7. Cuando un Estado miembro de identificación haya recibido un pago en relación con una declaración del ISD que se revele incorrecta posteriormente y se modifique con arreglo al artículo 17, y ese Estado miembro haya distribuido ya el importe a cada uno de los Estados miembros en los que se adeuda el ISD, dichos Estados miembros reembolsarán directamente al sujeto pasivo su parte respectiva de cualquier importe pagado en exceso.

Artículo 17
Modificaciones de la declaración del ISD

1. Cualquier cambio en las cifras que constan en la declaración del ISD deberá realizarse únicamente a través de modificaciones de la propia declaración y no mediante adaptaciones en una declaración posterior.

2. Las modificaciones mencionadas en el apartado 1 podrán presentarse por vía electrónica ante el Estado miembro de identificación en un plazo de tres años a partir de la fecha en que debiera presentarse la declaración inicial. Las modificaciones realizadas después de ese plazo estarán reguladas por las normas y procedimientos aplicables en cada uno de los Estado miembro donde se adeude el ISD.
3. Todo pago adicional adeudado por un sujeto pasivo del ISD como consecuencia de las modificaciones citadas en el apartado 1 se efectuará al Estado miembro de identificación de conformidad con el artículo 16, y las referencias al «ISD total adeudado» se leerán en consecuencia. Todo reembolso pagado a un sujeto pasivo del ISD como consecuencia de las modificaciones citadas en el apartado 1 se efectuará de conformidad con el artículo 16, apartado 7.

Artículo 18

Contabilidad, llevanza de registros, medidas de lucha contra el fraude y medidas de ejecución y control

1. Los Estados miembros impondrán obligaciones en materia de contabilidad, llevanza de registros y otros aspectos destinadas a garantizar el pago efectivo del ISD adeudado a las autoridades fiscales. Esas normas adoptadas en un Estado miembro se aplicarán a cualquier entidad obligada al pago del ISD en ese Estado miembro, cualquiera que sea Estado miembro de identificación de ese sujeto pasivo.
2. La Comisión podrá adoptar actos de ejecución con vistas a determinar las medidas que deberán tomarse de conformidad con el apartado 1. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 24, apartado 2.
3. Los Estados miembros podrán adoptar medidas destinadas a evitar la evasión, la elusión y el fraude fiscal con respecto al ISD.
4. El Estado miembro de identificación elegido conforme al artículo 10 actuará por cuenta de los demás Estados miembros en que se adeude el ISD a los fines de las obligaciones contempladas en el presente capítulo, pero el sujeto pasivo adeudará el ISD directamente a cada uno de esos Estados miembros. Por consiguiente, cada Estado miembro en que se adeude el ISD tendrá derecho a ejecutar el pago del ISD exigiéndolo directamente el sujeto pasivo. A tal efecto se aplicarán las normas y los procedimientos de cada Estado miembro, incluidas los relativos a las multas, los intereses y otros gastos en concepto de retraso en el pago o de impago del ISD y las normas y los procedimientos relativos a la ejecución de créditos.
5. Las auditorías fiscales y las medidas de control por parte de los Estados miembros con el objeto de examinar toda la información y las acciones relevantes para el cálculo de la obligación de pago del ISD del sujeto pasivo en dicho Estado miembro se regirán por las normas y los procedimientos aplicables en dicho Estado miembro.

Artículo 19

Designación de las autoridades competentes

Cada Estado miembro designará a la autoridad competente encargada de gestionar en su territorio todos los aspectos relativos a las obligaciones establecidas en el presente capítulo y en el capítulo 4, y notificará el nombre y la dirección electrónica de dicha autoridad a la

Comisión. Los nombres y las direcciones electrónicas de las autoridades competentes serán publicados por la Comisión en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Capítulo 4

COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

Artículo 20

Intercambio de información en lo relativo a la identificación

1. El Estado miembro de identificación transmitirá toda notificación recibida en virtud de lo dispuesto en el artículo 10 a la autoridad competente de cada Estado miembro en que se adeude el ISD. La notificación se transmitirá en el plazo de 10 días laborables a partir del día de su recepción.
2. El Estado miembro de identificación informará asimismo a cada uno de dichos Estados miembros del número de identificación individual asignado al sujeto pasivo con arreglo al artículo 11.
3. El Estado miembro de identificación informará asimismo a cada Estado miembro en que se adeude el ISD de cualquier baja en el registro de identificación efectuada con arreglo al artículo 12 en el plazo de 10 días laborables a partir del día en que se haya efectuado.

Artículo 21

Intercambio de información en lo relativo a la declaración del ISD

1. El Estado miembro de identificación remitirá las declaraciones del ISD y todas las modificaciones conexas que le hayan sido presentadas de conformidad con los artículos 14 o 17 a la autoridad competente de cada Estado en que se adeude el ISD. Las declaraciones y modificaciones deberán remitirse en el plazo de 10 días laborables a partir de la fecha de su recepción.
2. En caso de que la declaración del ISD se presente en una moneda distinta del euro, el Estado miembro de identificación deberá convertir los importes en euros aplicando el tipo de cambio publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el último día del período impositivo a que se refiere la declaración o, en su defecto, el día de publicación anterior, y remitirá esta información a los Estados miembros interesados junto con la declaración, o la modificación, que les haya remitido en virtud del apartado 1.
3. El Estado miembro de identificación remitirá a las autoridades competentes de cada Estado miembro en el que se adeude el ISD cualquier otra información necesaria para asociar cada pago a la declaración del ISD correspondiente.

Artículo 22

Intercambio de información en lo relativo al pago

1. El Estado miembro de identificación velará por que el importe que haya pagado un sujeto pasivo con arreglo al artículo 16 correspondiente al ISD adeudado en un Estado miembro distinto del Estado miembro de identificación sea transferido a la autoridad competente de ese otro Estado miembro. La transferencia deberá realizarse en los 10 días laborables siguientes a aquel en que se haya recibido el pago.

2. El importe a que se refiere el apartado 1 se transferirá en euros a la cuenta bancaria designada por ese otro Estado miembro.
3. Los Estados miembros notificarán a las autoridades competentes de los demás Estados miembros el número de la cuenta bancaria que deberá utilizarse a efectos del apartado 2.
4. Cualquier importe recibido por el Estado miembro de identificación en una moneda distinta del euro se convertirá en euros aplicando el tipo de cambio publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el último día del período impositivo a que se refiere la declaración o, en su defecto, el día de publicación anterior.
5. En caso de que el sujeto pasivo pague solo una parte del total de ISD adeudado, el Estado miembro de identificación velará por que esa parte se transfiera a las autoridades competentes de los Estados miembros en que se adeude el ISD proporcionalmente al importe adeudado en cada Estado miembro. El Estado miembro de identificación informará al respecto a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que se adeude el ISD.
6. Si un Estado miembro en que se adeude el ISD ha reembolsado cualquier importe pagado en exceso directamente al sujeto pasivo con arreglo al artículo 16, apartado 7, dicho Estado miembro informará al Estado miembro de identificación del importe al que asciendan esos reembolsos.

Artículo 23

Medios de intercambio de información

1. La información y documentación que deba remitirse en virtud del presente capítulo se transmitirá por vía electrónica.
2. La Comisión podrá adoptar actos de ejecución con vistas a determinar las medidas técnicas mediante las cuales deberá transmitirse esa información y documentación. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 24, apartado 2.

Capítulo 5

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 24 *Procedimiento de comité*

1. La Comisión estará asistida por un comité. Dicho comité será un comité en el sentido del Reglamento (UE) n.º 182/2011.
2. En los casos en que se haga referencia al presente apartado, se aplicará el artículo 5 del Reglamento (UE) n.º 182/2011.

Artículo 25 *Transposición*

1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el [31 de diciembre de 2019], las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

Aplicarán dichas disposiciones a partir del [1 de enero de 2020].

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 26 *Entrada en vigor*

La presente Directiva entrará en vigor el vigésimo día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 27 *Destinatarios*

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el

Por el Consejo
El Presidente