

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2025

Sala 4.^a

R.G. 5162/2024

SUMARIO:

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Hecho imponible. A efectos de determinar si se devenga el hecho imponible del IDSD, debe distinguirse si la actividad realizada por el contribuyente a través del interfaz es de mera comunicación con los clientes, sin que estos aporten valor añadido alguno, ni interactúen, sino que meramente obtienen información, supuesto en el que no concurre el hecho imponible, cuando la interfaz es el medio por el que se establecen las obligaciones propias del contrato transmisor o de prestación de servicios, pues en ella se establece la obligación de entrega de la cosa o de prestar el servicio y la propia interfaz es el instrumento para el pago. En este sentido, el hecho de que no se establezca comunicación directa entre usuarios es intrascendente, pues la norma refiere para que exista servicios de intermediación en línea que la interfaz "facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios", sin que sea necesario para ello esa comunicación directa, sino una mera labor de intermediación. **(Criterio 1 de 3)**. El requisito exigido en el art. 4.7 de la LIDSD consistente en que se utilice una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) implica por su propia definición que no concurre si la interacción no se da entre los usuarios sino entre la interfaz y diferentes usuarios. La propia norma indica que "multifacética" quiere decir interacción concurrente y la concurrencia de usuarios en la interfaz no implica que esos tengan que relacionarse entre sí, sino que simplemente deben poder interactuar a la vez, no uno tras otro, por lo que el requisito de actuación concurrente se cumple aunque los usuarios actúen de forma independiente entre sí, siempre que lo puedan hacer en el mismo momento y a través de la interfaz para contratar. **(Criterio 2 de 3)**.

Base imponible. Los ingresos imputables a la base imponible del IDSD, son el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto. En este sentido, hay tres circunstancias para entender imputable una rúbrica a la base imponible, uno es que el ingreso está relacionado con la actividad de intermediación, dos, que el ingreso está íntimamente relacionado con la propia actividad mediadora, incluyendo aquellas que facilitan el cumplimiento de la actividad principal. El tercero es que esta actividad de facilitar el cumplimiento de una obligación relacionada con el pago de la propia esté incluido en la propia intermediación por su propia naturaleza finalista y por decisión libre de las partes que contrataron la propia mediación, esto es, de forma voluntaria por el contribuyente. **(Criterio 3 de 3)**.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 2 de junio de 2022 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria notificó a la representación del ahora reclamante (referido en adelante como el contribuyente) la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación correspondiente al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD) referida a los cuatro trimestres del ejercicio 2021.

SEGUNDO.- Tras la realización de las correspondientes actuaciones, el 7 de febrero de 2023 se firmó el Acta de Disconformidad número A02-REFERENCIA_1. Tras la correspondiente presentación de alegaciones por el contribuyente, el 3 de noviembre de 2023, la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT le notificó acuerdo por el que se ordenaba completar el expediente relativo a las actuaciones inspectoras en los términos que posteriormente se describirán y analizarán.

TERCERO.- Tras la realización de nuevos trámites a los que posteriormente nos referiremos, el 8 de febrero de 2024 se procedió a la firma de una segunda Acta de Disconformidad. Tras la evacuación del correspondiente trámite de audiencia, el 4 de julio de 2024, se notificó el Acuerdo de Liquidación dictado

Síguenos en...



por la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que puso término al procedimiento de inspección de los tributos que nos ocupa y que constituye el objeto de la presente reclamación económico administrativa presentada el 17 de julio de 2024 y completada por un escrito de alegaciones presentado el 9 de septiembre de ese mismo año, procediendo el análisis de las mismas en la fundamentación jurídica de la presente resolución. La cuantía del procedimiento es de 2.337.814,44 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La sujeción a derecho del acto impugnado previo análisis de las alegaciones presentadas por el contribuyente.

TERCERO.- La primera de las cuestiones que se plantean en el escrito de alegaciones trae por causa el hecho de que tras dictarse una primera acta firmada en disconformidad (nº REFERENCIA_1) en el procedimiento inspector cuya revisión nos ocupa y evacuado el procedente trámite de audiencia, la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (OTDC en adelante) ordenó a la Inspección Actuaría completar el expediente relativo a las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:

"Ahora bien, esta Oficina Técnica considera que respecto a la verificación del lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales que se someten a tributación, la Inspección actuaría debe analizar el mismo teniendo en cuenta (...)

no ha presentado declaraciones-liquidaciones por los períodos impositivos objeto de comprobación respecto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (...)

*En el acta **no se indica si el obligado ha acreditado el cumplimiento de las obligaciones formales que le corresponden** y que expresamente se recogen en el apartado 1.c) del artículo 13 de la LIDSD. En concreto, **no se indica si ha aportado los registros establecidos reglamentariamente** en los que se debe diferenciar cada tipo de servicio prestado operación por operación, identificando aspectos tales como los ingresos totales derivados de los servicios digitales, ya sean de intermediación en línea o de publicidad digital, o el número de usuarios cuyos dispositivos se encuentren situados en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de la conclusión de la operación subyacente, o el número de veces que aparece publicidad en los dispositivos que se encuentran en el territorio de aplicación del IDSD.*

*Esta Oficina Técnica considera que **debe requerirse del obligado cuanta justificación adicional sea necesaria para examinar el cumplimiento de los requisitos que exige la LIDSD para localizar la prestación digital del servicio y determinar y motivar la correcta sujeción al impuesto** y, a partir de ahí, determinar la base imponible correspondiente.*

(...)

*Por ello, esta Oficina Técnica considera que es necesario solicitar a **XZ-TW S.A.U.** la documentación a la que está obligado, para la debida comprobación del cumplimiento de los requisitos que la LIDSD impone para la determinación del lugar de localización de las operaciones y la cuantificación de la base imponible, y dejar clara constancia del resultado de tal requerimiento. Debe requerirse de forma expresa la aportación por parte del obligado de cuantos informes, registros o pruebas disponga, al objeto de concretar la localización de los dispositivos en los términos previstos reglamentariamente y dejar constancia del resultado de tal requerimiento.*

Síguenos en...



Deberá motivarse y detallarse la cuantificación de la base imponible y de la liquidación que se proponga.

ACUERDO

Por todo lo expuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157.4 LGT y en el artículo 188.4 RGAT, SE ACUERDA completar el expediente mediante la práctica de actuaciones complementarias en las que se proceda a "verificar la determinación del lugar de localización de las operaciones que constituyen prestaciones de servicios digitales y la cuantificación de la base imponible, debiendo requerirse expresamente del obligado la aportación de cuantos informes, registros o pruebas disponga al efecto".

Como resultado de la ejecución de lo dispuesto en el precitado acuerdo de la OTDC, la inspección actuaria realizó una serie de actuaciones que culminaron en una nueva acta de disconformidad (nº REFERENCIA_2) sobre la que recae la primera de las alegaciones del contribuyente, consistentes en esencia en una posible extralimitación en sus contenidos de los que conforme a la norma podría contender, de ahí que se alegue que el acuerdo de liquidación debería haber dispuesto la anulación de la segunda acta en cuanto a estos posibles excesos. En este sentido se afirma:

- Que la inspección actuaria utilizó la mencionada orden de ampliación dictada por la Oficina Técnica para incorporar 36 páginas de argumentación adicional al Acta original,
- Que la inspección actuaria se dedica a rebatir y contestar las alegaciones presentadas y mejorar su argumentación respecto a la primera acta, tarea que corresponde al órgano superior, es decir, por el Inspector Jefe, y no por el propio equipo actuario.
- Que, en relación con ese contenido referido en el anterior guion, se excede del ámbito de la orden dada en el acuerdo de la OTDC y por ende, del marco normativo que regula el procedimiento inspector.

No compartimos esta alegación. Efectivamente, como cita el interesado, el Tribunal Supremo (S. de 14 de abril de 2014, rec. 4881/2011), el actuario se ve constreñido a "los estrictos extremos que el acuerdo del Inspector-Jefe ordena completar.", pero el Tribunal Supremo recuerda que este mandato está inspirado en "los principios de buena fe y de confianza legítima (del que deriva el que impide ir contra los propios actos) así como de los de jerarquía y eficacia. (...) las actuaciones inspectoras complementarias a practicar serán sólo las "pertinentes". es decir. las que procedan de acuerdo con el contenido de la orden de ampliación."

Ahora bien, el pero que pone el interesado al contenido de la segunda acta respecto al de la primera es que esta se utilizó "para mejorar su argumentación y tratar de rebatir y contestar lo alegado en su día por mí representada" sin que se argumente que se añadiese a esta segunda acta ningún nuevo contenido sustantivo, ningún nuevo aspecto que fuese ajeno al de la primera acta, sino que, según el propio interesado, se completa la argumentación de determinados elementos ya obrantes en la primera acta.

Puede pues concluirse que este proceder del actuario no es contrario a derecho, incluso que es adecuado. Veamos:

En primer lugar, el artículo 188.4.a) del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (RGIT en adelante), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone:

"El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda."

Este precepto reglamentario desarrolla un breve precepto legal, el artículo 157.4 de la LGT:

Síguenos en...



"Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente".

Del literal del precepto reglamentario y de la jurisprudencia precitada se deduce que el órgano competente para liquidar puede solicitar que el actuario complete el expediente en cualquiera de sus extremos, hasta el punto de poder, como evidentemente es el caso, sustituir el acta por otra. El Tribunal Supremo recuerda que la causa de la actuación complementaria y por ende de la nueva acta es la orden del inspector jefe, por lo que el contenido de esta delimita las posibilidades de actuación a plasmar en esta segunda acta. Puesto que el interesado concreta el aspecto de la segunda acta que entiende sobrepasa el acuerdo por el que se dispone completar las actuaciones en la mayor motivación de las actuaciones inspectoras y en la respuesta a determinadas alegaciones del propio contribuyente, deben pues apreciarse al respecto dos circunstancias:

La primera es que la mayor motivación que se dé a una cuestión previamente tratada no implica ampliación del ámbito de las actuaciones, sino mayor profundidad en el desarrollo de cuestiones ya existentes. Violentaría el principio de confianza legítima al que alude el Tribunal Supremo como causa de su doctrina el que en la segunda acta se introdujese una cuestión que ni haya sido previamente objeto de la primera ni sea objeto de la orden de completar el expediente, o que refiriéndose a las primeras, alterase el sentido de estas, pero no puede entenderse contrario a derecho el realizar un mayor esfuerzo de motivación de las cuestiones previamente tratadas, pues ello no solo no amplía el ámbito de las actuaciones, sino que, al desarrollar la explicación de lo ya hecho, redundaría en beneficio del contribuyente al mejorar la explicación de las razones del actuar administrativo, facilitando así al contribuyente la defensa de sus propios intereses. Sería paradójico que existiendo una inveterada doctrina que propicia la mayor motivación de los actos administrativos hasta el punto de anular aquellos que se entienden insuficientemente inmotivados, se anulasen otros actos por simplemente haberse completado la motivación de los mismos.

La segunda es que en la propia orden de la OTDC, tras constatar que *"no se indica si el obligado ha acreditado el cumplimiento de las obligaciones formales que le corresponden"* se dispone expresamente que *"debe requerirse del obligado cuanta justificación adicional sea necesaria para ... determinar y motivar la correcta sujeción al impuesto"*, concluyéndose que *"Deberá motivarse y detallarse la cuantificación de la base imponible y de la liquidación que se proponga."*

Así pues, no solo es cuestión de que un mayor esfuerzo de motivación de aspectos previamente tratados no infrinja en ningún aspecto el principio constitucional de seguridad jurídica, sino que además la propia orden no solo permitía sino que exigía ese mayor esfuerzo de motivación tanto de la liquidación que se propusiese en el nuevo acta como de la determinación de la sujeción al impuesto.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencia de 25 de abril de 2013, rec. 197/2010:

*"Consecuentemente, habiéndose comunicado al sujeto pasivo la ampliación de las actuaciones inspectoras -de parcial a general- y teniendo en cuenta que dicha ampliación se efectuó con anterioridad a la terminación del procedimiento inspector, la consecuencia que se alcanza no es otra que la desestimación del motivo de nulidad esgrimido; máxime teniendo en cuenta que, conforme se ha expuesto, **lo determinante a efectos de la invocación de un defecto formal es la comprobación de si se ha producido indefensión, lo que en ningún caso se ha producido a la parte recurrente, que ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar, en esas impugnaciones, todos los medios alegatorios y probatorios que ha tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses, sin que pueda confundirse las alegaciones jurídicas, en las que se muestran las discrepancias jurídicas con las calificaciones y argumentos jurídicos de la Administración, con las alegaciones sobre defectos formales, que, como se ha declarado, no se aprecian."***

A mayor abundamiento, ha de tenerse en cuenta que incluso si

Síguenos en...



"de los nuevos datos y pruebas obtenidas la actuario procedió a modificar la base imponible, considerando necesaria su determinación mediante el método de estimación indirecta, (...) en relación con este concreto motivo de impugnación no consideramos que el modo de determinar la base imponible venga restringido por las actuaciones complementarias acordadas, máxime cuando el propio art. 188 . 4 precitado, prevé la posibilidad de dejar sin efecto la propuesta de liquidación inicial y formalizar una nueva acta, a la vista del resultado de las actuaciones complementarias practicadas."

(Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2024, rec. 703/2023)

Por otro lado, en nada afecta esta actividad motivadora a las competencias de la OTDC. Ya de antaño la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SS. de su Sala Tercera de 13 de noviembre de 1985 y de 19 de diciembre de 1998, entre otras) explica que la competencia administrativa es el conjunto de funciones que el ordenamiento jurídico atribuye a cada órgano de la Administración de forma delimitativa entre ellos. El RGIT atribuye en la terminación de los procedimientos inspectores la competencia de liquidar (art. 189.1), pero la dirección de las actuaciones inspectoras, incluida la elaboración del acta compete a los órganos de inspección (art. 180.2), acta que, dictada en disconformidad *"expresará con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización"* hasta el punto de poder ser acompañada por un informe ampliatorio. Así pues, no empece las competencias propias de a quien corresponde liquidar que las actas incluyan todo tipo de elementos destinados a la justificación de todos los elementos que estas incluyan, máxime cuando, como ya se ha explicado, ello coadyuva en la motivación de las decisiones administrativas. Podría alegarse una falta de contenido necesario en el acto de liquidación, pero el que, dado que dichos contenidos se recojan en el acto de liquidación, estos se reproduzcan previamente en el acta, no puede constituir problema alguno que afecte a la competencia, pues ese previo contenido tiene naturaleza de propuesta, que podrá ser aceptada o no, pero en tanto existe un acto de terminación posterior, no invade competencia alguna.

Por último, el mayor o menor volumen de los actos administrativos no es motivo de su anulación, cuyas causas se centran en su contenido y, en todo caso, en la ausencia del mismo.

En consecuencia con lo expuesto, esta alegación denominada "previa" debe ser desestimada.

CUARTO.- En segundo lugar se alega la falta de concurrencia de las circunstancias que la ley establece para que se produzca el hecho imponible.

Se explica que la actividad del contribuyente como filial del grupo **XZ**, consiste principalmente en obtener beneficios derivados de la financiación realizada a través de **XZ** en la venta de los productos que comercializa, así como de servicios relacionados utilizando como canal de comercialización un apartado en la App de **XZ** (no se ofrece una aplicación independiente) y una página web de su propiedad en la que aparece de manera predominante la posibilidad de financiación de **XZ**, canales que permiten a los clientes visualizar los productos ofrecidos a la venta y acceder a la financiación ofrecida a través de su matriz **XZ** para su adquisición.

Se alega que esto no deja de ser simplemente una nueva *"vía o canal de comunicación con sus potenciales clientes, aprovechando las nuevas tecnologías disponibles con el objetivo de adaptarse al nuevo entorno económico"*, no habilitándose con ello *"ningún espacio que permita una interacción con otros usuarios (ni entre distintos consumidores ni con los proveedores)"*, y que *"los usuarios no aportan valor al modelo de negocio de **XZ-TW**"*.

Es por ello que se concluye que no se presta un servicio digital en el sentido que se define en la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, LIDSD, en adelante, sino que la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación.

Además, dado que como reconoce la propia inspección *"el lugar de realización del 100% de las operaciones que esta inspección considera sujetas al impuesto se localizan en España (...) no debería resultarle de aplicación este impuesto al no ser ésta la finalidad del mismo, por mucho que formalmente se*

Síguenos en...



puedan cumplir (...) algunas de las notas características del impuesto." Además de que todo ello implicaría violentar los principios de interdicción de doble imposición y de capacidad económica.

Conforme el artículo 1 de la LIDSD:

"El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto."

Y de una lectura conjunta de los artículos 4 y 5 de la LIDSD, se deduce que

"Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto."

siendo que

"5. Servicios digitales: se considerarán como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos. (...)

7. Servicios de intermediación en línea: los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

8. Servicios de transmisión de datos: los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales."

La alegación se fundamenta en considerar que la actividad realizada por el contribuyente a través del interfaz es de mera comunicación con los clientes, sin que estos aporten valor añadido alguno, ni interactúen, sino que meramente obtiene información. Sin embargo, y tal como se afirma en el acto impugnado con aportación de contratos que lo acreditan, las transmisiones pueden celebrarse a través de la interfaz, medio por el que se pueden establecer las obligaciones propias de la compraventa, pues en ella se establece la obligación de entrega de la cosa y el contribuyente interviene en el pago, siendo indiferente a estos efectos el que el contribuyente actúe a mero título de intermediario, pues compartimos el criterio al respecto de la Dirección General de Tributos (CV 2295/2022, reproducida parcialmente en el acto de liquidación aquí impugnado) cuando afirma que la actuación de una empresa que es propietaria de una interfaz digital es esencialmente similar tanto cuando actúa en nombre propio como cuando lo hace en nombre de las empresas para las que intermedia, pues en ambos casos la propietaria de la interfaz pone a disposición de los usuarios dicha interfaz para facilitar la entrega de bienes (o prestación de servicios) permitiendo la contratación. En este sentido, el hecho de que no se establezca comunicación directa entre usuarios es intrascendente, pues la norma refiere para que exista servicios de intermediación en línea que la interfaz "*facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios*", sin que sea necesario para ello esa comunicación directa, sino una mera labor de intermediación en los términos que se describen y analizan en el acto impugnado. Tampoco puede negarse que los usuarios no aporten valor añadido, pues del mero hecho de la celebración de los contratos por los que se transmiten los bienes se deduce un pago y con él una retribución propia de la intermediación.

Es por ello que no podemos aceptar que la interfaz limite sus prestaciones a un mero servicio de comunicación, pues existe la posibilidad para el usuario de interactuar aportando valor añadido para la empresa, lo que realiza al adquirir un producto, ya que en ese momento queda perfeccionado el contrato, imposible sin la actuación a través del servicio digital que además supone un medio de generación de ingresos para la propia intermediaria.

En cuanto a la cuestión de que el lugar de realización de todas las operaciones sea España, lo cierto es que precisamente el artículo 7.1 de la LIDSD dispone que

Síguenos en...



"Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial"

Precepto que unido al anteriormente reproducido artículo 5, implica la sujeción de todas estas prestaciones de servicios digitales, siendo el caso que la interpretación de la finalidad que pudiera tener la ley no puede contrariar sus mandatos literales.

Por último, las alegaciones de que la interpretación de la LIDSD recogida en el acto impugnado pudiera ser contraria a determinados principios constitucionales se encuentran con el problema de que esa interpretación no es sino literal de los propios preceptos de esta Ley, y eso implica que la alegación se dirija contra la literalidad de esos preceptos legales, esto es, que constituya una alegación de inconstitucionalidad de los mismos. El juicio de constitucionalidad de los preceptos legales es materia reservada exclusivamente al Tribunal Constitucional (arts. 2 y 10 de su Ley Orgánica, L.O. 2/1979, de 3 de octubre), por lo que no procede el planteamiento de esta cuestión ante este Tribunal Central.

Se concluye pues en la desestimación de esta alegación.

QUINTO.- En tercer lugar, se alega, abundando en la alegación anterior, respecto a la falta de concurrencia de los elementos determinantes del hecho imponible, concretamente se redunda en la cuestión de que la aplicación informática permite o no la comunicación con los usuarios, tema que hemos analizado en el Fundamento de Derecho anterior, a cuyas reflexiones nos remitimos.

Además y más concretamente, debemos recalcar que con independencia de cómo se produzca la comunicación, el quid de la cuestión es si esta comunicación se produce a través de la interfaz, lo que ocurre si la empresa productora o prestadora contrata la intermediación del contribuyente y este se encarga de ofrecer esos productos por cuenta ajena, la contratación se formaliza a través de la interfaz, toda la comunicación preparatoria del contrato se realiza por esta vía y el contrato se perfecciona igualmente por la interfaz. La interacción única del cliente a través de la interfaz es evidente, pero además, los sistemas informáticos de la empresa oferente se conectan con la web de **XZ-TW**, pues como se indica en el acta de inspección a través de dicha conexión *"se transmiten los pedidos, y demás cuestiones relativas al intercambio de ficheros e información con los proveedores para acreditar que todo el proceso del pedido es digital."*

Por ello compartimos que

*"Lo que es relevante a efectos del IDSD, la perfección de la operación entre proveedor (o su intermediario) y cliente por el concurso de oferta y aceptación, se producen dentro de la interfaz digital puesta a disposición por **XZ-TW**, dicha interfaz facilita la realización de la operación subyacente que obliga a **GH** - o las demás empresas que ofertan sus prestaciones- con respecto al cliente, y por tanto hay hecho imponible de intermediación en línea.*

(...)

*es suficiente que el cliente contrate con **XZ-TW/XZ-NP** en representación o como intermediario del proveedor subyacente, en la interfaz de **XZ-TW/XZ-NP**, y que la operación se concluya en la interfaz por concurso de oferta y aceptación, aunque queden por realizar actuaciones posteriores para perfeccionar el servicio subyacente."*

En este mismo sentido, se alega que el requisito de que se utilice una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) implica por su propia definición que no concurre si la interacción no se da entre los usuarios sino entre la interfaz y diferentes usuarios. La Inspección recurre incluso a las definiciones que de estos conceptos aparecen en el Diccionario, pero lo cierto es que la propia norma explica que "multifacética" quiere decir interacción concurrente y la concurrencia de usuarios en la interfaz no implica que esos tengan que relacionarse entre sí, sino que simplemente deben poder interactuar a la vez, no uno tras otro, por lo que el requisito de actuación concurrente se cumple aunque los usuarios actúen de forma independiente entre sí, siempre que lo puedan

Síguenos en...



hacer en el mismo momento y a través de la interfaz para contratar. Y dada la actuación concurrente en estos términos, a efectos de la definición recogida en el artículo 4 de la LIDSD, puede concluirse que la interfaz es multifacética.

Por último, debemos insistir en que la aportación de valor al contribuyente existe siempre que de la interacción del cliente por la interfaz se desprenda que recibe un ingreso económico, en forma de comisión, por ejemplo y que la intreractuación, que puede limitarse a la mera facilitación a título de mediación de una entrega de un bien o a la prestación de un servicio, se realice a través de la propia interfaz.

SEXTO.- En cuarto y último lugar y a título subsidiario se alega que no procede incluir en la base imponible del impuesto los importes correspondientes a un contrato celebrado con **LM**, SAU, (La empresa en adelante). La inspección entiende que como resultado de este contrato, el contribuyente bien intermedia en la venta de los bienes y servicios de la empresa pagándolos el consumidor final, bien a la celebración del contrato, bien de forma periódica, supuesto este en el que la empresa cede al obligado, a cambio de una comisión, los derechos de cobro mensual, que previamente han sido adelantados por el contribuyente a la empresa. Las comisiones son variadas (por mediación en la venta, por alta en el servicio, por gastos financieros etc.) pero para la inspección forman un todo único, pues todas ellas conforman "*la retribución por el cumplimiento del objeto de los contratos, que es la intermediación.*" Uno de esos tipos de comisión caracteriza o configura un tipo peculiar de ingresos sobre los que no se liquida IVA y el contribuyente entiende que tienen naturaleza unos indemnizatoria, otros financiera, mientras que la inspección entiende que no dejan de ser comisiones por intrermediación en la venta de productos por cuenta ajena.

Parte de estas comisiones traen causa en la financiación de la adquisición de productos que se ofrece al adquirente de los mismos, financiación que se ofrece libre de intereses financieros a este, en tanto que la entidad de crédito que financia la adquisición cobra dichos intereses a la contribuyente de la que además es su única propietaria. La empresa, por otra parte, se ha obligado a abonar a la contribuyente el importe total de estos intereses a título de compensación del coste financiero que asume. En este caso, se alega que la causa de estos abonos no es el pago de la actividad de intermediación, sino que tienen naturaleza indemnizatoria, por lo que los entiende excluidos de la base imponible del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD).

No compartimos tampoco este criterio. Como primera cuestión debemos excluir un elemento inicial de la argumentación del contribuyente y es la utilización de la normativa del IVA a efectos de la determinación de la base o cualquier otro elemento del IDSD. En ningún momento la LIDSD se remite a la Ley del IVA a estos efectos y aun siendo ambos impuestos de naturaleza indirecta, son autónomos entre sí. Quiere esto decir que la posible exclusión de determinados conceptos a efectos del cómputo de la base imponible del IVA no afecta per se al cómputo de la base imponible del IDSD y que quedando así excluida cualquier posibilidad de aplicación de normas o conceptos propios de un impuesto en la aplicación del otro, las reflexiones vertidas en la presente resolución se centrarán en los preceptos aplicables y los conceptos propios del IDSD.

Establecida esta cuestión, no entendemos que las cantidades abonadas al contribuyente por la empresa para "compensar" los costes financieros que asume esta tengan naturaleza indemnizatoria. Una indemnización es la compensación económica destinada a reparar, garantizando su indemnidad, al afectado por la privación de un bien o derecho, por un perjuicio provocado por un tercero del que es responsable o por un gasto en que ha incurrido por razón ajena a su voluntad. Y en este caso, no apreciamos que la hipotética obligada a indemnizar haya causado perjuicio alguno a la contribuyente, lo que excluye obligación alguna de indemnizar, ni la contribuyente ha recibido perjuicio alguno derivado de su relación contractual con la empresa, luego aquí no ha lugar a indemnización alguna. Tampoco se aprecia lo que se denomina "compensación", que no es tal en el sentido propio del concepto tal y como se define en el artículo 1.195 del Código Civil, sino más bien se refiere a una asunción de deuda, la del pago de intereses. Obsérvese que este complejo diseño de relaciones jurídicas responde a la asunción del coste de financiación de la compra, que corresponde al adquirente, que es quien recibe la financiación, esto es, que ocupa la condición de prestatario por la propia empresa vendedora. Como en principio la entidad de crédito no exige al propio cliente esos intereses, los mismos los acaba pagando la empresa abonándoselos a la contribuyente que a su vez los paga a la entidad de crédito que la participa en su totalidad.

Síguenos en...



La cuestión es si ese ingreso abonado por la empresa a estos efectos es subsumible en una base imponible definida en el artículo 10.1 de la LIDSD con extraordinaria generalidad:

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

¿Se trata de un ingreso obtenido por la prestación de intermediación en línea u obedece a una causa ajena aunque coincidente?. Tal y como lo hemos expuesto son evidentes tres elementos, uno es que el ingreso está relacionado con la actividad de intermediación, sin esta no habría la financiación preferencial y por ende el concreto ingreso no se habría producido; por otro, el ingreso está íntimamente relacionado con la propia actividad mediadora, pues esta no se limita a la entrega o venta de la cosa, sino también a la otra obligación nacida del contrato objeto de mediación, el pago del precio, que incluye una facilidades (financiación sin coste) sobre las que intermedia la empresa, facilitando el definitivo abono de los costes financieros abonados por la empresa a la entidad de crédito. El tercero es que esta actividad de facilitar el cumplimiento de una obligación relacionada con el pago de la propia entrega a la empresa que financia la adquisición está incluido en la propia intermediación por su propia naturaleza finalista y por decisión libre de las partes que contrataron la propia mediación, esto es, de forma voluntaria por el contribuyente.

Esta misma reflexión es aplicable cuando la asunción de los costes de financiación se instrumenta mediante el descuento de los mismos del abono de los precios que adelanta el contribuyente a la empresa, pues nuevamente se trata de un ingreso relacionado con la actividad de intermediación íntimamente relacionado con la propia actividad mediadora, pues en curso de esta el contribuyente adelanta el pago del servicio aplazado a la empresa, servicio derivado del contrato de mediación que tiene un precio o comisión que se instrumenta mediante el descuento. También concurre la inclusión de estas obligaciones en el contrato de mediación de forma libre fruto del ejercicio de la autonomía de la voluntad de las partes, incluido el contribuyente y con la finalidad clara de, en términos propios del artículo 4 de la LIDSD, facilitar la entrega de bienes a través de la aplicación informática.

La conclusión es que estos importes están correctamente incluidos en la base imponible y por ende debemos desestimar también esta última alegación y con ella desestimar la presente reclamación económico administrativa.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

