

Nº 26  
Segundo trimestre 2021

# Gabilex

**REVISTA DEL GABINETE  
JURÍDICO DE  
CASTILLA-LA MANCHA**



© Junta de Comunidades de Castilla La Mancha

Gabilex  
Nº 26  
Junio 2021  
<http://gabilex.castillalamancha.es>



**Castilla-La Mancha**

---

## **Número 26. Junio 2021**

**Revista incluida en Latindex, Dialnet, MIAR, Tirant lo  
Blanch**

**Solicitada inclusión en SHERPA/ROMEO y DULCINEA**

**Disponible en SMARTECA, VLEX y LEFEBVRE-EL DERECHO**

Editado por Vicepresidencia

D.L. TO 862-2014

ISSN 2386-8104

[revistagabinetejuridico@jccm.es](mailto:revistagabinetejuridico@jccm.es)

Revista Gabilex no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen ni con los eventuales errores u omisiones.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.

## DIRECCIÓN

### **D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Belén López Donaire**

Directora de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Letrada del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

## CONSEJO DE REDACCIÓN

### **D. Roberto Mayor Gómez**

Letrado-Director de los Servicios Jurídicos de las Cortes de Castilla-La Mancha.

### **D. Jaime Pintos Santiago**

Profesor acreditado Derecho Administrativo UDIMA.  
Abogado-Consultor especialista en contratación pública.  
Funcionario de carrera en excedencia.

### **D. Leopoldo J. Gómez Zamora**

Director adjunto de la Asesoría Jurídica de la Universidad Rey Juan Carlos.



Letrado del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

## COMITÉ CIENTÍFICO

### **D. Salvador Jiménez Ibáñez**

Ex Letrado Jefe del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Ex Consejero del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha.

### **D. José Antonio Moreno Molina**

Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

### **D. Isaac Martín Delgado**

Profesor Dr. Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Director del Centro de Estudios Europeos "*Luis Ortega Álvarez*".

## CONSEJO EVALUADOR EXTERNO

### **D. José Ramón Chaves García**

Magistrado de lo contencioso-administrativo en Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

### **D<sup>a</sup> Concepción Campos Acuña**



Directivo Público Profesional.  
Secretaría de Gobierno Local del Excmo.  
Ayuntamiento de Vigo.

**D. Jordi Gimeno Bevia**

Vicedecano de Investigación e Internacionalización.  
Facultad de Derecho de la UNED.

**D. Jorge Fondevila Antolín**

Jefe Asesoría Jurídica. Consejería de Presidencia y  
Justicia. Gobierno de Cantabria.  
Cuerpo de Letrados.

**D. David Larios Risco**

Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La  
Mancha.

**D. José Joaquín Jiménez Vacas**

Funcionario de carrera del Cuerpo Técnico Superior  
de Administración General de la Comunidad de Madrid

**D. Javier Mendoza Jiménez**

Doctor en Economía y profesor ayudante doctor de  
la Universidad de La Laguna.





## SUMARIO

### EDITORIAL

El Consejo de Redacción .....	11
-------------------------------	----

## **ARTÍCULOS DOCTRINALES**

### **SECCIÓN NACIONAL**

#### LA TRIBUTACIÓN LOCAL ANTE EL RETO DE LA ECONOMÍA DIGITAL

D. Jesús María Royo Crespo .....	15
----------------------------------	----

#### LA POSICIÓN INSTITUCIONAL DEL CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE EXTREMADURA Y PROPUESTAS DE MEJORA DE SU RÉGIMEN JURÍDICO. REFLEXIONES EN EL TRIGÉSIMO ANIVERSARIO DE LA INSTITUCIÓN.

José Manuel Rodríguez Muñoz.....	49
----------------------------------	----

#### OFERTAS ANORMALMENTE BAJAS: PARÁMETROS OBJETIVOS, ONEROSIDAD Y CONVENIO LABORAL.

Ignacio López González .....	93
------------------------------	----

#### LA DIFÍCIL PROTECCIÓN DE DATOS EN LAS ESTRATEGIAS ADMINISTRATIVAS DE SMART MOBILITY

José Alberto España Pérez .....	147
---------------------------------	-----

#### EL TRATAMIENTO PENITENCIARIO COMO LLAVE PARA LA REEDUCACIÓN Y REINSERCIÓN SOCIAL

Gabriel Caro Herrero .....	217
----------------------------	-----



**SECCIÓN INTERNACIONAL COORDINADA POR  
JAIME PINTOS SANTIAGO**

UNA VISION DEL PUBLIC COMPLIANCE EN ARGENTINA,  
TRATANDO DE SEGUIR EL MODELO ESPAÑOL

Luis Ceserani.....299

**BASES DE PUBLICACIÓN..... 341**



## EDITORIAL

En el número 26 de la Revista Gabilex, se incluyen en la sección nacional cinco artículos doctrinales que se suman a dos trabajos de la sección internacional, todos ellos de máximo interés.

En primer lugar, debe destacarse el trabajo de D. JESÚS María Royo Crespo con el artículo que lleva por título "La tributación local ante el reto de la economía digital". El autor aborda con maestría como Las entidades locales se enfrentan de nuevo a un momento crucial en lo que se refiere a su financiación. Se hace imprescindible que las "administraciones superiores" integren en la nueva economía a la administración local.

A continuación, D. José Manuel Rodríguez Muñoz analiza en un interesante y profuso trabajo "La posición institucional del Consejo Económico y Social de Extremadura y propuestas de mejora de su Régimen Jurídico. Reflexiones en el trigésimo aniversario de la Institución".

El siguiente artículo que podrán disfrutar los lectores corresponde a D. Ignacio López González que aborda las ofertas anormalmente bajas: parámetros objetivos, onerosidad y convenio laboral.

D. José Alberto España Pérez en su artículo "La difícil protección de los datos en las estrategias administrativas de Smart mobility" analiza con brillantez como la



denominada movilidad inteligente (smart mobility por su término en inglés) está llamada a revolucionar los desplazamientos por la ciudad y, por ende, a la Administración Pública. Esta nueva forma de ver y entender los movimientos urbanos apuesta por una movilidad más respetuosa con el medioambiente y la calidad de vida de los ciudadanos, utilizando las numerosas ventajas que ofrece la inteligencia artificial.

D. Gabriel Caro Herrero analiza pormenorizadamente el tratamiento penitenciario como llave para la reeducación y reinserción social.

Por último, la sección internacional se cierra con un trabajo de D. Luis Ceserani que hace una reflexión sobre "Una visión del public compliance en Argentina, tratando de seguir el modelo español". Un interesante artículo que hará las delicias de los lectores.

El Consejo de Redacción



**REVISTA DEL GABINETE  
JURÍDICO  
DE CASTILLA-LA MANCHA**

**SECCIÓN NACIONAL**

**ARTÍCULOS DOCTRINALES**





## LA TRIBUTACIÓN LOCAL ANTE EL RETO DE LA ECONOMÍA DIGITAL

### **D. Jesús María Royo Crespo**

Presidente de la Junta de Reclamaciones Económico-  
Administrativas de Zaragoza

Presidente de la Asociación de Letrados de Entidades  
Locales de España

**Resumen:** Las entidades locales se enfrentan de nuevo a un momento crucial en lo que se refiere a su financiación. Se hace imprescindible que las "administraciones superiores" integren en la nueva economía a la administración local.

Aparecen conceptos como inteligencia artificial o servicios digitales que están transformando el sistema económico y afectando al sistema tributario que tradicionalmente ha venido siendo aplicado por los Estados.

El subsistema tributario local debe ser tenido en cuenta y efectuar las modificaciones legislativas precisas para que el principio de suficiencia financiera reconocido en la



Constitución de 1978 tenga plena virtualidad y las corporaciones locales se vean de este modo reconocidas en el plano de la capacidad económica.

Los retos de la economía digital son de gran calado y afectan directamente a la estructura económico-financiera de las administraciones públicas y por ello deben ser afrontados con celeridad, teniendo las entidades locales el deber de encontrar y reclamar su espacio en la búsqueda de soluciones.

**Abstract:** Local authorities are once again facing a crucial moment when it comes to their financing. It is essential that the "higher administrations" integrate the local administration into the new economy.

Concepts such as artificial intelligence or digital services appear that are transforming the economic system and affecting the tax system that has traditionally been applied by the States.

The local tax subsystem must be taken into account and make the necessary legislative modifications so that the principle of financial sufficiency recognized in the 1978 Constitution has full potential and that local corporations are thus recognized in terms of economic capacity.

The challenges of the digital economy are far-reaching and directly affect the economic-financial structure of public administrations and therefore must be addressed quickly, with local entities having the duty to find and claim their space in the search for solutions.

**Palabras clave:** Financiación local, tributos, servicios digitales, inteligencia artificial.



**Keywords:** Local financing, taxes, digital services, artificial intelligence.

**Sumario:** 1. Introducción 2. Una mirada a la situación actual 3. A la búsqueda de soluciones 4. La respuesta de España 5. Las entidades locales en la economía digital, entre la omisión y el abandono 6. Conclusiones

## 1. INTRODUCCIÓN

No hay duda que los nuevos servicios digitales están transformando las costumbres sociales y económicas de forma absoluta. Lo que hasta hace unos pocos años nos parecía ciencia ficción se vuelve realidad y, lo que es más importante, este cambio tiene una progresión geométrica.

Sin duda la tecnología y otros conceptos que ahora empezamos a utilizar con frecuencia como la inteligencia artificial van a suponer modificaciones en nuestros hábitos que no llegamos a comprender ni a asimilar en su totalidad.

Prácticamente todos los órdenes de la vida han sido sacudidos con la fuerza de tsunami tras la llegada de las tecnologías de la información y de la comunicación. Y resulta importante conocer el alcance, los peligros y los desajustes que esta nueva situación puede llegar a provocar.





Uno de esos ámbitos es el de la economía, o si queremos acuñar el término que utiliza la doctrina, el de "*economía digital*<sup>1</sup>". Sin duda, las nuevas formas de negocio han supuesto una oportunidad en la apertura de mercados y por tanto, de generar valor y riqueza. Entre estas actividades se pueden situar los servicios en línea, las plataformas digitales o el comercio electrónico entre otros.

En este túnel del viento que es la economía digital deben participar las administraciones públicas salvaguardando las tradicionales funciones que vienen desarrollando en la "economía clásica", como son apoyar, complementar o incluso sustituir al mercado cuando este se vuelve ineficaz o incapaz; o lograr una prestación suficiente de bienes y servicios para que las personas consigan satisfacer sus necesidades.

Pero también tiene entre sus objetivos contribuir a una distribución equitativa de la renta y de la riqueza. Es precisamente, este último aspecto en el que puede incidir de forma más directa la economía digital y de forma concreta en la política fiscal en lo que se refiere al impacto en los tributos e impuestos.

---

1 El término "Economía Digital" fue acuñado por Don Tapscott, en su obra de 1995 "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence", que fue reeditado en 2014. Posteriormente, Nicholas Negroponte, fundador del Media Lab en el Massachusetts Institute of Technology (MIT), describió la economía digital como la transformación de las actividades económicas en las que el activo sobre el que se realizan las transacciones son los bits en lugar de los átomos. Esto es, la mercancía que se intercambia es información en lugar de materia física.



La transformación económica en la que estamos inmersos nos pone sobre aviso que el sistema tributario debe ser revisado en profundidad pues existe el riesgo de no adaptarse a esta realidad social y económica pudiendo provocar una merma significativa de los ingresos por los rendimientos, actividades y valor generados desde esta nueva economía.

La ventaja que llevan las grandes compañías multinacionales, que aprovechan las lagunas y la ausencia de regulación sobre los servicios digitales, está provocando dejar de recaudar una importante cantidad de ingresos que debieran financiar servicios públicos.

## **2. UNA MIRADA A LA SITUACIÓN ACTUAL**

Debemos fijar la mirada en identificar cuáles son los inconvenientes con los que se encuentra la fiscalidad actual dentro del océano de la economía digital.

De una parte, los bienes y servicios intangibles originados por el uso de las tecnologías de la información (TIC) han supuesto que dichas prestaciones pueden estar a disposición de los consumidores en cualquier lugar del mundo, a cualquier hora. Con lo que quiebra uno de los principales paradigmas en los que se apoya una parte importante de nuestro sistema tributario cual es el de la presencialidad de las empresas.

En este sentido merece la pena destacar el comentario que P. ARRAOU puso de manifiesto en 2018 llamando la atención sobre la nueva economía cuando decía que *“el primer vendedor de libros del mundo (Amazon) no tiene una sola librería; el primer arrendador de habitaciones*



*(AIRBNB) no tiene un solo hotel; el primer vendedor de servicios de taxi (UBER) no tiene un solo coche<sup>2</sup>."*

De otra parte, resulta también interesante destacar el elemento del dato. Este concepto se sitúa también en el epicentro del huracán digital por la importancia que este elemento tiene como valor de la economía actual. Concretamente, la doctrina especializada<sup>3</sup> se centra en la explotación del dato, como verdadero elemento esencial en la generación de valor. No se trata tanto del dato en su valor bruto sino en su transformación y mutación en valiosa información que las grandes multinacionales lo utilizan para conocer a su cliente y de este modo ofrecerle los servicios que más se adecuen al perfil mostrado por los datos obtenidos.

Como señala BAHÍA ALMANSA, el problema de la gestión de datos en el entorno digital es una derivada del problema del nexo. La conexión de los ingresos de las empresas que desarrollan este tipo de actividades de gestión de datos se produce tanto respecto de las múltiples jurisdicciones de origen de los datos como de las de destino (empresas digitales y no digitales) también diversas y no coincidentes con las primeras, de ahí la complejidad fiscal del fenómeno a la hora de determinar el reparto de la potestad tributaria entre tales jurisdicciones<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> P. ARRAOU, *Los economistas y la economía digital*, Consejo General de Economistas, 2018, p. 18

<sup>3</sup> J. HINOJOSA TORRALVO; I. CRUZ PARDIAL; G. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, entre otros.

<sup>4</sup>B. BAHÍA ALMANSA, *El denominado impuesto sobre servicios digitales ¿constituye una opción eficaz y válida para gravar la riqueza generada en la nueva economía digital?*, en *Tributos, Servicios digitales y Robótica*, Edit. Aranzadi, 2020, p. 86.



Por citar algunos datos reveladores de la ingente cantidad de personas que utilizan los servicios de las grandes multinacionales que prestan servicios digitales, podemos destacar que el porcentaje de internautas que usaron Google como buscador principal en países seleccionados en 2019 fue del 96% en España o del 94,61% en Alemania<sup>5</sup> o, como indica la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, el 42% de los europeos son usuarios de Facebook<sup>6</sup>.

Lo que nadie pone en duda es el aprovechamiento de la información que los usuarios facilitamos, voluntaria o involuntariamente, por la red. Y del mercado que se genera con esos datos puesto que el volumen de transacciones y operaciones se puede contar por millones. Si es que realmente puede llegarse a controlar el número total.

La situación actual, mostrada con trazo grueso en los párrafos anteriores, repercute de forma directa en los sistemas tributarios de todos los países. Por esta razón desde hace unos pocos años los gobiernos de muchos Estados están buscando soluciones que minimicen las pérdidas de ingresos producidas por la dificultad de encontrar una respuesta global y armónica a los desafíos planteados por la economía digital.

---

<sup>5</sup><https://es.statista.com/estadisticas/634583/google-cuota-de-mercado-en-paises-seleccionados-del-motor-de-busqueda/>, día/mes/año consulta (6 de marzo de 2021).

<sup>6</sup>Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, *Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*, Bruselas 21/3/2018 COM 146 final, p. 2.



Como venimos diciendo, la obtención de ingresos sobre la referencia de un lugar físico en donde se genera se ve quebrada ante la nueva realidad económica; es como si la *nao* tributaria hubiera perdido el *compás* que le proporciona la referencia y la dirección en el modo de actuar en las relaciones jurídico-tributarias.

### **3. A LA BÚSQUEDA DE SOLUCIONES**

Aun en la deriva en la que pudiera encontrarse el barco, es destacable el esfuerzo que se ha efectuado desde distintas instancias internacionales por enderezar el rumbo ante las tempestades que se suceden en el extenso mar digital.

Las propuestas planteadas podemos clasificarlas en medidas multilaterales y unilaterales. Dentro de las primeras caben destacar las propuestas realizadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o la Unión Europea (UE).

La OCDE publicó en el año 2013 el "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", conocido por sus siglas en inglés BEPS y en el que se estudiaron los problemas fiscales originados por el nuevo tipo de economía que estaba llegando.

En el año 2018, se trabajó un nuevo documento denominado "Desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe fiscal" y un año después se editaron los trabajos conocidos como *Policy Note* y la "Propuesta del Secretariado para un Enfoque Unificado bajo el primer pilar".

Estas iniciativas están orientadas a la creación de una norma internacional que reconozca la innecesariedad de



la ubicación física en la jurisdicción del mercado y que se reorienta a la generación del valor obtenido con los servicios digitales.

Por su parte, la UE también ha actuado con diferentes iniciativas y documentos que tienen la misma filosofía que las propuestas por la OCDE:

- ✓ COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital COM/2018/0146 final<sup>7</sup>.
- ✓ Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)<sup>8</sup>.
- ✓ 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 COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup><https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0146>, día/mes/año consulta (6 de marzo de 2021).

<sup>8</sup><https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0147> (6 de marzo de 2021)

<sup>9</sup><https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148> (6 de marzo de 2021)



- ✓ Comunicación de la Comisión “Configurar el futuro digital de Europa”<sup>10</sup>.

A pesar de los esfuerzos, las distintas posiciones mantenidas por los Estados miembros de la UE no han permitido llegar a un consenso sobre la legislación que debe ser aprobada y aplicada en todo el territorio comunitario; provocando la adopción de soluciones unilaterales como las leyes aprobadas en países como Reino Unido, Italia o España, por citar algunos ejemplos.

#### **4. LA RESPUESTA DE ESPAÑA**

Centrándonos en la respuesta que nuestro país ha querido dar al reto de la economía digital, y viendo la falta de acuerdo a nivel europeo, se aprobó la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD).

El ánimo con el que se aprobó este texto normativo no difiere del buscado por las soluciones internacionales o de otros países a título individual, pudiendo destacar entre otras:

- ✓ Adaptación de la legislación a los retos de la nueva economía.
- ✓ Garantizar que las finanzas públicas sean sostenibles.
- ✓ Garantizar que se preserve la justicia social y que todas las empresas que operan en España disfruten de condiciones equitativas.
- ✓ Combatir la planificación fiscal agresiva.

---

<sup>10</sup>[https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/shaping-europe-digital-future\\_es](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/shaping-europe-digital-future_es)  
(6 de marzo de 2021)



- ✓ Cubrir las lagunas existentes actualmente en las normas españolas que permiten que algunas empresas digitales evadan impuestos en los países en los que operan y crean valor.

El IDSD tiene como objetivo gravar las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto (art. 5) y que se concreta en tres tipos de servicios:

1. servicios de publicidad en línea.
2. servicios de intermediación en línea.
3. servicios de transmisión de datos.

La norma también pretende solucionar el problema de la ausencia de establecimiento físico en nuestro territorio y para ello el artículo 7 del IDSD dispone que el lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales incluyendo una cláusula general en el apartado primero del citado artículo al manifestar que las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.

A continuación, mediante cláusulas individuales determina el lugar de realización atendiendo al servicio que sea objeto de gravamen:

- a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial.





- b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.
- c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.

El apartado tercero está referido a dos cuestiones, la primera de ellas dirigida a obviar el hecho concreto del territorio donde se efectúa el servicio para el caso de la entrega de los bienes o prestaciones de servicios en los casos de servicios de intermediación en línea en que exista esta; y en segundo lugar, el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital. Por su parte, el apartado cuarto introduce una presunción *iuris tantum* al presumir que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP del mismo.



Finalmente, el último apartado incluye una cláusula de salvaguarda de derechos al indicar que los datos que pueden recopilarse de los usuarios con el fin de aplicar esta Ley se limitan a aquellos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

Otro de los elementos importante que configuran el impuesto es el del sujeto pasivo. La Ley 4/2020 lo fija en su artículo 8 atendiendo a los siguientes criterios:

- En primer lugar, utilizando un criterio subjetivo, siendo en todo caso personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,
- En segundo lugar, considerando un elemento objetivo como es el importe neto de su cifra de negocios y el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales, en concreto el artículo 8 se refiere:
  - a) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y
  - b) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.



## **5. LAS ENTIDADES LOCALES EN LA ECONOMÍA DIGITAL, ENTRE LA OMISIÓN Y EL ABANDONO**

Es preciso analizar el modo y manera en que las entidades locales se ven afectadas ante la prestación de los servicios y actividades económicas digitales. Y cuál va a ser la incidencia en el sistema tributario local.

Como señala la UE, hemos entrado en una era en la que los usuarios de servicios digitales son, cada vez más, parte integrante del proceso de creación de valor, consciente o inconscientemente. Los usuarios facilitan datos, comparten conocimientos y contenidos, y propician la creación de redes amplias y diversas. Todo ello genera un enorme valor en la economía actual, que no hará sino aumentar en el futuro. También es un hecho reconocido que las empresas con actividades predominantemente digitales tienen una necesidad menor de estar presentes físicamente para operar en un determinado territorio. Esta circunstancia quiebra un principio internacionalmente reconocido como es el que los beneficios deben gravarse donde se genere valor<sup>11</sup>.

No obstante, las actuales normas fiscales nacionales e internacionales fueron concebidas para empresas con un esqueleto o, si se prefiere, de carne y hueso. Se basan sobre todo en la presencia física y no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos.

---

<sup>11</sup>Proyecto conjunto de la OECD y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (2013).



¿Y este hecho cómo afecta a las entidades locales desde un punto de vista tributario? El análisis debe iniciarse partiendo del planteamiento constitucional en lo referente a las Haciendas locales, ya que, como es bien sabido, nuestra CE dispone que éstas se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y CC.AA.; la mención expresa de estos dos tipos de recursos no presupone la exclusión de otros y ello se deduce de la literalidad del propio precepto citado cuando puntualiza que éstas serán las fuentes fundamentales de ingresos de la Hacienda local, pero en modo alguno dice que sean las únicas<sup>12</sup>.

La normativa sobre Haciendas locales (Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, TRLRHL) pone a disposición de los municipios un conjunto de impuestos, cuyo establecimiento puede ser obligatorio, o en algunos casos potestativos. Son impuestos establecidos y regulados por el Estado, con algunas atribuciones en manos de las entidades locales pero con una capacidad limitada y restringida.

Por parte de los municipios deben exigirse los siguientes impuestos:

- ✓ Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).
- ✓ Impuesto sobre actividades económicas (IAE).
- ✓ Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM).

---

<sup>12</sup> MANUELA VEGA HERRERO, Universidad de León, *Inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el IRPF. Comentario a la STC de 19 de diciembre de 1985*, Diario La Ley, 1986, pág. 859, tomo 3, Editorial LA LEY 14164/2001.



Por su parte, los impuestos potestativos, es decir, aquellos que solo se exigen cuando hayan sido aprobados y regulados por los propios municipios mediante su ordenanza fiscal, están referidos a:

- ✓ Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.
- ✓ Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos.
- ✓ Impuesto sobre gastos suntuarios (grava los cotos privados de caza y pesca).

Las entidades locales distintas de los municipios (provincias, comarcas, mancomunidades, etc.) no pueden establecer ni exigir tributos, salvo algunos recargos sobre los anteriores impuestos. Y en todo caso, las entidades locales no pueden establecer ni exigir otros impuestos distintos a los citados anteriormente.

El sistema tributario local está sujeto, como no puede ser de otro modo, a los principios constitucionales que rigen el ordenamiento tributario de nuestro país (igualdad, generalidad, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad y legalidad); pero también en otro no menos importante y que constituye un límite a la potestad tributaria: el principio de territorialidad.

Este principio ya viene informado en la normativa tributaria del Estado, concretamente en el artículo 11 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) cuando manifiesta: *"los impuestos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los impuestos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás impuestos conforme al criterio de*



*territorialidad que resulte más adecuado al objeto gravado”.*

En la normativa sobre régimen local, el artículo 107.2 de la Ley 7/1985 Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL) dispone *“Las Ordenanzas fiscales obligan en el territorio de la respectiva Entidad local y se aplican conforme a los principios de residencia efectiva y de territorialidad, según los casos”*; complementándose con el artículo 6 del TRLRHL *“Principios de tributación local. Los tributos que establezcan las entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios:*

- a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.*
- b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio”.*

Si nos detenemos en los hechos imponibles de los impuestos locales podemos apreciar el elemento territorial y, de forma muy intensa, el bien inmueble como aspecto nuclear en la imposición local:

- ✓ IBI: constituido por la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales.
- ✓ IAE: constituido por el ejercicio, en territorio español, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en un



local y se hallen o no especificadas en las tarifas del Impuesto.

- ✓ IVTM: constituido por la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría.
- ✓ IIVTNU: constituido por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años
- ✓ IGS: grava el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute

Por otra parte, merece la pena explicar la fuente de ingresos procedente de la participación en los ingresos del Estado y de las Comunidades Autónomas, también regulado en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Se puede apreciar la importancia de los ingresos por PIE en el siguiente cuadro<sup>13</sup>:

---

<sup>13</sup>[https://gestrisam.malaga.eu/export/sites/default/economia/gestrisam/portal/menu/seccion\\_0010/documentos/Articulo\\_PIE\\_2020\\_Consecuencias\\_crisis.pdf](https://gestrisam.malaga.eu/export/sites/default/economia/gestrisam/portal/menu/seccion_0010/documentos/Articulo_PIE_2020_Consecuencias_crisis.pdf) (15 de abril de 2021)



LIQUIDACIÓN DE PRESUPUESTOS 2018			
TOTAL AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES		Millones de euros	% sobre el total de ingresos
INGRESOS TRIBUTARIOS	Impuestos directos	21.561	39,6%
	Impuestos indirectos	1.874	3,4%
	Tasas, precios públicos y otros ingresos	8.645	15,9%
TRANSFERENCIAS CORRIENTES	<b>De la Administración del Estado</b>	<b>10.907</b>	<b>20,0%</b>
	De Comunidades Autónomas	3.840	7,1%
	De Diputaciones, Consejos o Cabildos	2.260	4,1%
	Resto de transferencias	240	0,4%
INGRESOS PATRIMONIALES	Ingresos patrimoniales	862	1,6%
OPERACIONES DE CAPITAL	Enajenación de inversiones reales	444	0,8%
	Transferencias de capital	2.033	3,7%
OPERACIONES FINANCIERAS	Activos financieros	82	0,1%
	Pasivos financieros	1.716	3,1%
<b>TOTAL INGRESOS</b>		<b>54.465</b>	

El artículo 39 del TRLRHL establece:

1. *Las entidades locales participarán en los tributos del Estado en la cuantía y según los criterios que se establecen en esta ley.*
2. *Asimismo, las entidades locales participarán en los tributos propios de las comunidades autónomas en la forma y cuantía que se determine por las leyes de sus respectivos Parlamentos.*

Asimismo, este recurso aparece regulado en los artículos 118 a 126 y en la Disposición Adicional Décima de la Ley de Haciendas Locales, en la redacción actual según el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.





Es importante en este punto destacar que ha señalado la Jurisprudencia constitucional sobre la participación de los Tributos del Estado<sup>14</sup>, refiriéndose:

*"la participación de las Corporaciones locales en los tributos del Estado prevista en el artículo 142 de la Constitución Española constituye una de las fuentes de financiación constitucionalmente posible, a través de la cual se pretende dotar al conjunto de Entes Locales de la necesaria suficiencia de fondos para el cumplimiento de las funciones que legalmente les han sido encomendadas, esto es, para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía local constitucionalmente reconocido (artículos 127, 140 y 141 de la Constitución). Es justamente el carácter que reviste la participación de las entidades locales en los tributos del estado, en cuanto garantía de su autonomía, lo que convierte a aquella participación en garante del funcionamiento de la Hacienda Local, dentro del conjunto de la Hacienda General y, en consecuencia, lo que la constituyen elemento básico de esta. Por ello hemos declarado que es precisamente al legislador estatal a quien incumbe a la efectividad a los principios de suficiencia ante las Haciendas Locales (artículo 142 de la Constitución) y de solidaridad y equilibrio territorial (artículo 138 del mismo texto), de*

---

14 STC 26/1990, STC 227/1992 y STC 331/1993



*ahí que le corresponde el señalamiento de los criterios para el reparto de la participación que se les concede a los ingresos estatales (...) Así pues, es al estado, y no a la Comunidad Autónoma... a quien corresponde fijar los criterios de distribución de los ingresos de los Entes Locales consistentes en participaciones en ingresos estatales"<sup>15</sup>.*

La regulación del modelo de participación en los tributos del Estado ha tenido como finalidad principal eliminar la insuficiencia financiera que poseen las entidades locales; sin embargo, parece claro que los esfuerzos hasta el momento no han dado sus frutos y las modificaciones normativas que han ido en esa línea no han colmado las exigencias demandadas por las corporaciones locales. El sistema de participación en los tributos del Estado y de las CC.AA atiende a distintos modelos, considerando la dimensión o el tipo de entidad local de que se trate:

1. El primero de ellos, con un ámbito de aplicación a municipios capitales de provincia o de comunidad autónoma, o bien, que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes, y las diputaciones, cabildos, islas y entes asimilados. tiene en consideración dos elementos:
  - a) cesión de rendimientos recaudatorios de impuestos estatales y
  - b) otro de financiación complementariaDe este modo, la Participación en los Ingresos del Estado para el caso de estas entidades

---

15 Sentencia del Tribunal Constitucional 331/1993, fundamento jurídico segundo, letra B



locales viene definida por dos vías de financiación:

- La participación en el denominado Fondo Complementario de Financiación, que supone el mayor porcentaje de la totalidad de la PIE.
- La cesión de la recaudación del Impuesto sobre el valor Añadido (IVA), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y de los Impuestos Especiales.

Es en este punto donde se podría considerar modificar el TRLRHL incluyendo en la cesión de la recaudación el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, sin perjuicio de incrementar los porcentajes establecidos en la citada norma.

Recordemos que el artículo 112 TRLRHL dispone que *"a cada uno de los municipios incluidos en el ámbito subjetivo antes fijado se le cederán los siguientes porcentajes de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, obtenidos en los impuestos estatales que se citan:*

*a) El 2,1336 por 100 de la cuota líquida estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*b) El 2,3266 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada municipio.*



*c) El 2,9220 por 100 de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco”.*

La participación en el Fondo Complementario de Financiación (FCF) se determina, para cada ejercicio y para cada municipio, aplicando un índice de evolución de los Ingresos Tributarios del Estado (ITE) a la participación que le corresponde, por este concepto, en el año base del modelo, es decir el primer año de su aplicación (año 2004). La cuantía de la participación total de 2004 no cubierta por los ingresos derivados de la cesión de la cesión de impuestos estatales se financia con este fondo complementario.

Además, se incorporan al FCF la compensación derivada de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas de 2003 correspondiente a los municipios incluidos en este modelo de financiación, así como la compensación adicional por dicho impuesto aprobada en 2005.

Los ingresos tributarios del Estado (ITE) que se definen en el artículo 121 TRLRHL están constituidos por la recaudación estatal de los tributos detallados en el mencionado artículo (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y



los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores de Tabaco) excluida la susceptible de cesión a las comunidades autónomas.

2. La segunda, atiende a unas variables predeterminadas de reparto. Siendo su ámbito subjetivo de aplicación el definido en el artículo 122 del TRLRHL.

Respecto a la determinación del importe total de la participación en tributos del Estado, el artículo 123 del TRLRHL y se determinará aplicando un índice de evolución a la correspondiente al año base, año 2004.

3. La tercera, dirigida a municipios "turísticos".

El libro amarillo que incluye la presentación del proyecto de presupuestos generales del Estado para el año 2021 explica cuál ha sido la evolución de la PTE comprendido entre los años 2004 al 2018 en relación con la PTE:<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/PGE2021/Documents/LIBROAMARILLO2021.pdf> (15 de abril de 2021)



Cuadro VII.3.1  
**RESULTADOS DEL MODELO DE PARTICIPACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES  
EN LOS TRIBUTOS DEL ESTADO 2004-2018**

millones de euros

Concepto de financiación (*)	Financiación definitiva año 2004 (1)	Financiación definitiva año 2018 (2)	Δ % (2)/(1)
<b>Financiación de los municipios incluidos en el modelo de cesión</b>	<b>4.620</b>	<b>7.531</b>	<b>63,0</b>
Cesión impuestos estatales:	661	1.050	58,8
IRPF	317	564	77,9
IVA	254	391	54,3
Impuestos Especiales	91	95	4,2
Fondo Complementario Financiación	3.959	6.481	63,7
Financiación de los municipios no incluidos en el modelo de cesión	3.183	4.829	51,7
<b>TOTAL financiación de los municipios</b>	<b>7.802</b>	<b>12.359</b>	<b>58,4</b>
<b>Financiación de las provincias</b>			
Cesión impuestos estatales	583	867	48,8
IRPF	231	389	68,6
IVA	250	372	49,1
Impuestos Especiales	103	106	3,4
Fondo Complementario Financiación	2.966	4.739	59,8
Otros conceptos de financiación	513	734	43,2
<b>TOTAL financiación de las provincias</b>	<b>4.062</b>	<b>6.341</b>	<b>56,1</b>
<b>TOTAL financiación de las Entidades Locales</b>	<b>11.864</b>	<b>18.700</b>	<b>57,6</b>

(\*) Se incluyen, por un lado, la compensación del IAE reconocida con arreglo a la Disposición adicional décima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que a partir de 2004, se ha integrado en la participación en tributos del Estado y la compensación adicional del IAE reconocida con arreglo a la Disposición adicional segunda de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, que se incorpora a partir de 2006.

Fuente: Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Ministerio de Hacienda

Sin duda, la evolución de la participación de las entidades locales en los tributos del Estado en el periodo 2019-2021 se ve afectada por la situación extraordinaria acaecida con la aparición de la pandemia de COVID-19 derivada de la enfermedad ocasionada por el virus SARS-CoV-2.

Este impacto quiere verse amortiguado como señala el citado libro amarillo atendiendo a que *“en esa situación, el Real Decreto-ley 13/2019, de 11 de octubre, reguló la actualización extraordinaria de las entregas a cuenta para 2019, permitiendo adoptar un ajuste técnico extraordinario para la defensa del interés general y trasladar a las entidades locales el incremento de los recursos derivados de la diferencia de previsiones, entre*



*la elaborada para el año 2018 y la elaborada para 2019, considerando exclusivamente el incremento de recaudación previa a la cesión de impuestos estatales, que son determinantes de la financiación local.*

*Mediante Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de enero de 2020, desde el 1 de enero de 2020, el criterio de aplicación de la prórroga de la financiación de las entidades locales tiene como base aquel Real Decreto-ley, de modo que los importes correspondientes a cada una son coincidentes con los que resultaron de dicha norma, pero manteniendo los créditos de los Presupuestos Generales del Estado para 2018, que son los prorrogados, y que son inferiores a las necesidades presupuestarias que resultan de la aplicación de aquel Acuerdo. Esta actuación ha precisado la aprobación de suplementos de crédito para poder atender el pago de las entregas a cuenta. Esto ha supuesto un incremento de las mismas (y de la financiación total) de 822 millones de euros, correspondiendo 668 millones a la diferencia del importe que se cubre con cargo al estado de gastos de las entregas actualizadas manteniendo los criterios del Real Decreto-ley 13/2019 y las derivadas de la aplicación automática de la prórroga presupuestaria, y 154 millones de euros a esa misma diferencia, pero referida a la cesión de impuestos estatales.*

*Asimismo, se precisa tramitar en 2020 una ampliación de crédito de 460 millones de euros para poder cubrir el pago de la liquidación definitiva de la participación del año 2018, ya que el crédito de 84 millones de euros que constaba en los Presupuestos Generales del Estado de este año es insuficiente. La citada liquidación dará como resultado unos importes a transferir a las entidades*



*locales de 544 millones de euros, con cargo al estado de gastos. A lo que habría que añadir el importe para ingresar a las Entidades Locales por la cesión de impuestos estatales de 132 millones de euros.*

*Se puede concluir que la actual situación de crisis no ha tenido repercusión en la financiación de las entidades locales y que tampoco la tendrá en 2021, ya que, para este año, las entregas a cuenta experimentarán un ligero incremento del 3 por ciento, es decir de 573 millones de euros, por todos los conceptos”.*

Sin embargo, se debe insistir que ante una situación como la actual, con una crisis sanitaria que no se había vivido en décadas y unido a medidas como las restricciones de movilidad de personas y restricciones al consumo, conllevan una crisis económica de importantes dimensiones de la que todavía no conocemos con exactitud sus consecuencias y que afectará a los ingresos de las entidades locales que en el caso de la PTE habrá que esperar al año 2022 para ver si se procederá a la regularización de los excesos por los importes concedidos.

Muy interesante nos parece el documento de trabajo realizado por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga realizado el 15 de mayo de 2020 en el que se establecen distintas hipótesis sobre la PTE y que concluye que los resultados “*Según los cálculos y estimaciones realizados en función de las distintas hipótesis utilizadas, la liquidación definitiva de la Participación en los Tributos del Estado (PIE) del año 2020 se presenta en el siguiente cuadro resumen. A este respecto recordar que las estimaciones tanto de Málaga como de las EELL del modelo cesión solo tienen en*





*cuenta el Fondo Complementario de Financiación (incluyendo las compensaciones IAE), sin considerar la cesión de impuestos estatales”<sup>17</sup>.*



Ayuntamiento de Málaga  
Organismo Autónomo de Gestión Tributaria



	Liquidación definitiva PIE 2020 (millones de euros)					
	Hipótesis 1	Hipótesis 2	Hipótesis 3	Hipótesis 4	Hipótesis 5	Hipótesis 6
<b>AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA</b>	<b>-3,79</b>	<b>-6,25</b>	<b>-14,91</b>	<b>-24,04</b>	<b>-38,97</b>	<b>-57,47</b>
<b>TOTAL AYUNTAMIENTOS (modelo cesión)</b>	<b>-107,12</b>	<b>-176,60</b>	<b>-421,22</b>	<b>-679,40</b>	<b>-1.101,21</b>	<b>-1.624,15</b>
<b>TOTAL DIPUTACIONES (modelo cesión)</b>	<b>-90,13</b>	<b>-148,60</b>	<b>-353,43</b>	<b>-571,67</b>	<b>-926,60</b>	<b>-1.366,63</b>
<b>TOTAL AYUNTAMIENTOS (modelo variables)</b>	<b>-79,81</b>	<b>-131,58</b>	<b>-313,84</b>	<b>-506,21</b>	<b>-820,49</b>	<b>-1.210,12</b>

En el caso de los servicios digitales, el impuesto aprobado por la Ley 4/2020 IDSD, está fundamentado en la idea de que las empresas dedicadas a este negocio paguen sus impuestos allí donde se han extraído los datos, pues constituyen la fuente de sus beneficios. No debiera parecer extraño que siendo los datos obtenidos

<sup>17</sup> JAVIER GONZÁLEZ ARRANA y JUAN ANTONIO MORENO SANZ, LA PARTICIPACIÓN DE LOS MUNICIPIOS EN LOS TRIBUTOS DEL ESTADO 2020 Consecuencias de la nueva crisis económica, Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga  
[https://gestrisam.malaga.eu/export/sites/default/economia/gestrisam/portal/menu/seccion\\_0010/documentos/Articulo\\_PIE\\_2020\\_Consecuencias\\_crisis.pdf](https://gestrisam.malaga.eu/export/sites/default/economia/gestrisam/portal/menu/seccion_0010/documentos/Articulo_PIE_2020_Consecuencias_crisis.pdf) (15 de abril de 2021)



de los usuarios residentes en municipios las entidades locales pudieran obtener algún tipo de compensación fiscal, por la generación de valor o transmisión de datos generados desde sus territorios y por personas residentes en los mismos.

A priori, difícil situación se plantea a las entidades locales si quieren establecer algún tipo de imposición al margen del citado principio de la territorialidad y especialmente en una materia como la que estamos intentando explicar. Si en la actualidad quedan muchos aspectos tributarios pendientes de solución entre los Estados a nivel internacional o incluso de la propia Unión Europea, parece que no es la hora para que las entidades locales pretendan introducir alguna novedad fiscal en los servicios digitales.

Se añade además el hecho de que el problema no sólo tiene su origen exclusivamente en la dificultad de gravar servicios digitales en los términos revelados, sino también por la propia problemática constitucional de la potestad tributaria local tal y como está actualmente configurada. No obstante, y a pesar de que las entidades locales se enfrentan en multitud de ocasiones a muchos "Aquiles", donde aparentemente no hay puntos débiles siempre existe la posibilidad de encontrarlos.

Brevemente pasamos a exponer algunas cuestiones que debieran ser tenidas en consideración para que las entidades locales pudieran ser actores relevantes en el sistema tributario sobre la economía digital.

La primera de ellas versa sobre la interpretación que el Tribunal Constitucional realiza de la potestad tributaria.



Como señala MAGRANER MORENO<sup>18</sup> el texto constitucional no determina con claridad meridiana el poder tributario de los entes locales, entendido este, como la capacidad jurídica para establecer ingresos tributarios. Es el Tribunal Constitucional quien ha ido delimitando este concepto poniendo en relación tres ejes: principio de reserva de ley, principio de autonomía, y principio de suficiencia municipal. De este modo, el TC ha dispuesto para los entes locales un cierto poder tributario que debía ser delimitado por el legislador. En cumplimiento de esta interpretación, el legislador estatal, a través de diversas normas, pero con carácter principal con las relativas a la regulación de las haciendas locales, ha dispuesto el margen de actuación municipal en el ámbito tributario, en materias como la aplicación de los tipos impositivos o de los incentivos fiscales.

El margen de maniobra que disponen los Entes Locales para ejercer su poder tributario es estrecho pero en modo alguno inamovible y, dentro de los límites establecidos por la ley, es posible ajustar la tributación de las entidades locales a los servicios digitales, incluyendo la robótica y la inteligencia artificial.

De hecho, tomando como referencia la STC de 19 de febrero de 1987<sup>19</sup>, CARRETERO PÉREZ analiza la resolución y explica que, en todo caso, es claro conforme

---

<sup>18</sup> FRANCISCO J. MAGRANER MORENO, *Reserva de ley en materia tributaria local y prohibición de analogía: en especial, respecto de beneficios fiscales*, El Consultor de los Ayuntamientos, Nº IV, Sección Opiniones, septiembre 2019, pág. 35, Wolters Kluwer.

<sup>19</sup> STC 19 de febrero de 1987 (BOE núm. 54, de 04 de marzo de 1987) ECLI:ES:TC:1987:19



a nuestro sistema tributario que la potestad tributaria local se fundamenta, no sólo en razones de situación geográfica de la riqueza, sino en la unidad económica nacional.<sup>20</sup>

También nos puede servir de orientación la jurisprudencia que en su día explicó CHAVES GARCÍA, cuando explicaba el concepto de extraterritorialidad competencial, esto es, si las competencias municipales pueden adentrarse en territorios ajenos, para qué funciones y con qué límites<sup>21</sup>. Que trasladado al ámbito de servicios digitales que se desvinculan del tradicional esquema de la territorialidad sin embargo, se originan en los ciudadanos que viven en los municipios y que son parte fundamental de la ecuación.

Igualmente, el principio de capacidad debe jugar un papel esencial en esta situación, en este sentido la STC 26/2017, de 16 de febrero, establece que *"en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia"*; no es menos cierto que entre otras resoluciones como la del Tribunal

---

<sup>20</sup> ADOLFO CARRETERO PÉREZ, Problemas constitucionales de la imposición municipal. (Comentario a la STC de 17 de febrero de 1987), Diario La Ley, 1987, pág. 943, tomo 4, Editorial LA LEY LA LEY 17575/2001

<sup>21</sup> JOSÉ RAMÓN CHAVES GARCÍA Las fronteras de las competencias municipales: territorialidad líquida, <https://delajusticia.com/2016/06/27/las-fronteras-de-las-competencias-municipales-territorialidad-liquida/> (15 de abril de 2021)



Constitucional 60/2013, según la cual *“una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad”*. Asimismo, el principio de subsidiariedad, incorporado desde el ámbito europeo, debe adquirir una nueva dimensión en la economía digital. La subsidiariedad debiera ser una pieza esencial en el criterio para articular una respuesta de todas las administraciones implicadas en la imposición de servicios digitales, especialmente aquellas que están más próximas al ciudadano.

## **CONCLUSIONES**

Aunque sería lo deseable, no se trata de pedir que en las actuales circunstancias se inicie un proceso de reforma constitucional que reordene la estructura territorial del Estado, dotando de mayor reconocimiento institucional, competencial y financiero a las entidades locales. No obstante, y con los elementos que existen actualmente sí puede exigirse a los actores políticos una mayor conciencia sobre la importancia de las entidades locales ante la situación económica global a la que se enfrentan administraciones y ciudadanos, agravada por la pandemia producida por la transmisión del SARS-CoV-2 (COVID 19).



Si se me permite el símil, desde hace muchos años las entidades locales disputan un partido de fútbol con un balón de rugby y eso hace tremendamente complicado jugar sin que la pelota se salga del terreno de juego, interrumpiendo constantemente el encuentro.

La nueva realidad económica exige la adopción de acuerdos a nivel internacional entre los Estados o países y a pesar de que la respuesta esté tardando en llegar y a pesar de las soluciones unilaterales (Francia, Italia, España o Reino Unido) sería bueno no caer en el desaliento y seguir recorriendo ese camino. Ahora bien, la senda no puede ser transitada dejando de lado a las entidades locales, que deben ser sujetos esenciales. Y siempre dentro del principio de colaboración y coordinación.

Del mismo modo que en el texto normativo del IDSD se prevé en su Disposición final quinta la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también hubiera sido recomendable incluir a las entidades locales para establecer un procedimiento donde analizar las repercusiones jurídicas y económicas. Esto no impide que, además, se pueda dentro del ámbito de las relaciones interadministrativas que la Federación Española de Municipios y Provincial (FEMP) impulsar un grupo de trabajo específico, que analice como se hace con otras materias, la incidencia que el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales repercute en las entidades locales.

Las propuestas que pudiera desarrollar el grupo de trabajo podrían encaminarse hacia dos posibilidades: de



una parte, obtener una participación de los tributos del Estado en relación a este concreto impuesto; o, de otra, reordenar en el seno de la fiscalidad municipal el gravamen de la actividad económica, dotándolo de mayor dinamismo, flexibilidad, incorporando las modificaciones necesarias en el impuesto sobre actividades económicas para introducir la nueva realidad de la economía digital en las entidades locales.

