INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

Efectos económicos e implicaciones regulatorias

OPINIÓN DEL IEE

Noviembre 2026

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

Efectos económicos e implicaciones regulatorias

Autor principal:

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS
Con la participación de Gregorio Izquierdo Llanes, Director general / Instituto de Estudios Económicos; Fernando Pinto Hernández, Profesor titular de Economía Aplicada / Universidad Rey Juan Carlos; y Alfredo Miguel Cabezas Ares, Profesor contratado doctor / Universidad Rey Juan Carlos

Con la colaboración de:

CRISTINA ENACHE
Economista / Tax Foundation Europe

IÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA
Asociado sénior del Departamento Financiero y Tributario Madrid / CUATRECASAS

CÉSAR GARCÍA NOVOA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario / Universidad de Santiago de Compostela

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

El presente Informe del Instituto de Estudios Económicos (IEE) ha sido elaborado bajo la dirección de Gregorio Izquierdo Llanes junto con el Servicio Técnico del IEE, al que pertenecen María Laura Díaz Di Cocco, Ángela de la Fuente Trujillo, Alejandro Hortelano Martín, Liliya Matiko Polianko y Lorena González Mora, con la coordinación de Adrián González Martín.

El Instituto de Estudios Económicos no se identifica necesariamente con el contenido de los documentos aquí publicados. Las opiniones, juicios y valoraciones expresadas son propias de los autores.

© 2026 Instituto de Estudios Económicos
C/ Príncipe de Vergara, 74, 6.ª planta • 28006 Madrid
Tel.: 917 820 580
iee@ieemadrid.com
www.ieemadrid.es

© 2026 Instituto de Estudios Económicos, por «Cinco años del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Una evaluación jurídica, académica y empírica», con la participación de Gregorio Izquierdo Llanes, Fernando Pinto Hernández y Alfredo Miguel Cabezas Ares

© 2026 Cristina Enache, por «Cinco años de la "tasa Google": el fracaso silencioso del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales»

© 2026 Iñigo Egea Pérez-Carasa, por «Una revisión crítica del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDi) y sus principales aspectos conflictivos»

© 2026 César García Novoa, por «El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y los problemas de doble imposición»

Maquetación: D. G. Gallego y Asociados, S. L.
gallego@dg-gallego.com

Noviembre 2026

Documento digital PDF

Se autoriza la difusión por terceros de esta publicación, de forma total o parcial, siempre y cuando quede reflejado inequívocamente que la autoría de la misma es del Instituto de Estudios Económicos. En este caso, rogamos que nos envíen una copia de la referencia al IEE.

Índice

RESUMEN EJECUTIVO 8

1. El problema de partida y la respuesta española 8
2. Un diseño que grava ingresos, no beneficios 8
3. Naturaleza jurídica y doble imposición 9
4. Aplicación práctica e inseguridad jurídica 10
   - 4.1. Recaudación muy inferior a la prevista 10
   - 4.2. Quién soporta el coste 10
   - 4.3. Alternativas 11
5. Principales conclusiones 12

I. VISIÓN ECONÓMICA

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

CINCO AÑOS DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES. UNA EVALUACIÓN JURÍDICA, ACADÉMICA Y EMPÍRICA 15

Este artículo institucional ha sido elaborado por **GREGORIO IZQUIERDO LLANES** | Director general del Instituto de Estudios Económicos; **FERNANDO PINTO HERNÁNDEZ** | Profesor titular de Economía Aplicada de la Universidad Rey Juan Carlos; y **ALFREDO MIGUEL CABEZAS ARES** | Profesor contratado doctor de la Universidad Rey Juan Carlos

1. Análisis jurídico del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales 15
   - 1.1. Génesis normativa y proceso legislativo 15
   - 1.2. Naturaleza, hechos imponibles y elementos cuantitativos 17
   - 1.3. Encaje en el ordenamiento internacional y problemas de doble imposición 18
   - 1.4. Doctrina administrativa y aplicación práctica 19
   - 1.5. La controversia sobre el carácter discriminatorio 20
2. Análisis de la literatura académica 22
   - 2.1. Marco teórico de la fiscalidad de la economía digital 22
   - 2.2. Incidencia y traslación de los Digital Services Taxes (DST): la evidencia internacional 24

2.3. Producción académica española sobre el IDSD ... 25
2.4. El Pilar 1 de BEPS 2.0 y el contexto multilateral ... 27
3. Análisis empírico para España ... 28
3.1. Recaudación efectiva y brecha respecto a la proyección ... 28
3.2. Documentación de la traslación: Google, Amazon y Apple ... 31
3.3. Estimación de la incidencia económica sobre las empresas españolas ... 32
3.4. Costes asociados, ecosistema digital y exposición arancelaria ... 33
3.5. Comparativa cuantitativa con el Reino Unido ... 36
3.6. Síntesis cuantitativa y discusión ... 43
4. Distorsiones, opciones de reforma y conclusiones ... 44
4.1. Distorsiones identificadas ... 44
4.2. Tres opciones de política pública ... 46
4.3. Recomendación analítica ... 49
4.4. Conclusiones en cinco tesis ... 50
Nota metodológica y fuentes ... 52
Referencias bibliográficas ... 54
Referencias académicas ... 54
Documentos oficiales y estadísticas ... 57
Normativa y documentos comparados (Unión Europea, Francia e Italia) ... 60
Normativa española ... 61

CINCO AÑOS DE LA «TASA GOOGLE»: EL FRACASO SILENCIOSO DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES ... 62

CRISTINA ENACHE | Economista / Tax Foundation Europe

Introducción ... 62
1. Origen y contexto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) ... 63
2. Principales características del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español ... 65
3. Aspectos problemáticos del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales ... 66
3.1. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales grava los ingresos y no los beneficios ... 66

3.2. Efecto cascada o *tax pyramiding* y la doble imposición 67
3.3. La carga del impuesto recae sobre los consumidores y las pequeñas empresas 68
3.4. Un impuesto que penaliza la innovación y debilita la competitividad 69
4. Tensiones comerciales internacionales 69
5. Un impuesto con baja capacidad recaudatoria 70
6. El Impuesto sobre el Valor Añadido: una alternativa consolidada 71
7. Los beneficios de eliminar el impuesto sobre servicios digitales 71
8. Conclusiones 72
Referencias bibliográficas 73

II. VISIÓN JURÍDICA

UNA REVISIÓN CRÍTICA DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSDI) Y SUS PRINCIPALES ASPECTOS CONFLICTIVOS 76

IÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA | Asociado sénior del Departamento Financiero y Tributario Madrid / CUATRECASAS

Introducción: aspectos generales del IDSDi 76

1. Aspectos controvertidos genéricos relacionados con la configuración y aprobación del impuesto 79
1.1. Naturaleza del impuesto: ¿Es realmente un impuesto indirecto? 79
1.2. Compatibilidad con los Convenios para Evitar la Doble Imposición: ¿Queda el IDSDi realmente fuera de su ámbito de aplicación? 83
1.3. Riesgo de doble o múltiple imposición 88
1.4. Posible vulneración del principio de generalidad y proporcionalidad 90
1.5. Aspectos controvertidos en relación con las reglas de localización 92
1.6. Determinación de la base imponible 93
1.7. ¿Merece la pena este impuesto en términos económicos? Previsiones de recaudación en contraposición con la pérdida de competitividad de España 96
1.8. Impacto negativo del IDSDi sobre la economía española a corto y largo plazo 97
2. Aspectos controvertidos relacionados con la aplicación práctica del IDSDi 99
2.1. Cuestiones controvertidas frecuentemente planteadas en relación con la modalidad de publicidad en línea 100

2.2. Cuestiones controvertidas frecuentemente planteadas en relación con la modalidad de intermediación en línea 106

2.3. Cuestiones prácticas frecuentemente planteadas en relación con la transmisión de datos 113

2.4. Cuestiones controvertidas en relación con las entidades que forman parte del grupo 116

2.5. Base imponible a determinar operación por operación 119

Referencias bibliográficas 120

EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES Y LOS PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN 124

CÉSAR GARCÍA NOVOA | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario / Universidad de Santiago de Compostela

Introducción. Gravamen de las empresas de la economía digital 124

1. El cambio en el paradigma internacional de reparto del poder tributario y de los *rights to tax* 126

2. La economía digital y el Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). El Informe Final de la Acción 1 128

3. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales adoptado por España 129

4. Los problemas de la doble imposición del IDSD cuando recae sobre no residentes. Solapamiento de materia imponible, doble imposición internacional jurídica y económica, y doble imposición relevante a efectos de un convenio 133

   4.1. ¿Afecta la calificación legal del IDSD como impuesto indirecto a la existencia de una doble imposición jurídica internacional? 135

   4.2. Medidas frente a la doble imposición internacional propiciada por el IDSD en relación con entidades no residentes gravadas en España 137

5. La doble imposición interna con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes 139

Referencias bibliográficas 141

Resumen Ejecutivo

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) responde a un problema real con un instrumento inadecuado. **El impuesto recauda menos de la mitad de lo previsto y su coste lo soportan, sobre todo, empresas usuarias españolas**. Además, **su arquitectura jurídicamente frágil genera doble imposición, inseguridad jurídica y riesgo de represalias comerciales de Estados Unidos**. En suma, **no ha cumplido ninguno de sus tres objetivos: recaudar, gravar efectivamente la economía digital y servir de puente hacia una solución internacional**.

1. El problema de partida y la respuesta española

Las reglas fiscales internacionales asignan la potestad de gravar beneficios en el país donde la empresa tiene presencia física. César García Novoa recuerda que este principio procede del Modelo de Convenio OCDE de 1963. Pero **el valor de las plataformas digitales depende de sus usuarios y sus datos, no de su presencia física**. Por eso el debate no se limita a cuánto deben pagar estas empresas, sino que se extiende al lugar donde deben tributar.

Entre las soluciones exploradas en la Acción 1 del Plan BEPS, la más extendida fue el impuesto de «igualación» sobre ingresos, siguiendo el modelo indio de 2016. De ahí surgió la **Propuesta de Directiva europea de 2018**. Al no prosperar por falta de unanimidad, **España aprobó la Ley 4/2020 de forma unilateral, como Francia e Italia**. Fue concebida como un tributo transitorio a la espera del Pilar 1 de la OCDE. Ese acuerdo sigue sin cerrarse, de modo que el impuesto se ha vuelto, en la práctica, permanente.

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales **grava al 3% los ingresos brutos por publicidad en línea dirigida, intermediación en línea y transmisión de datos de usuarios localizados en España, ya sea por IP o por geolocalización**. Solo afecta a grupos con **más de 750 millones de euros de cifra de negocio mundial y más de 3 millones de euros de ingresos digitales sujetos en España**. Se autoliquida trimestralmente mediante el modelo 490.

2. Un diseño que grava ingresos, no beneficios

El defecto de diseño que comparten todos los autores es la base imponible. Cristina Enache muestra que, **al gravar ingresos, la empresa paga, aunque tenga pérdidas, y la carga efectiva aumenta cuanto menor es su margen**. Con un margen del 15%, el 3% sobre ingresos equivale al 20% del beneficio. Con un margen del 5%, equivale al 60%.

Además, **al carecer de un mecanismo de deducción como el que sí posee el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la misma actividad tributa varias veces a lo largo de la cadena de valor**. Este **efecto cascada** penaliza a las empresas que externalizan frente a las integradas verticalmente. Iñigo Egea Pérez-Carasa lo constata en la práctica administrativa en dos casos: **cuando se grava cada cesión sucesiva de unos mismos datos y en las cadenas de intermediarios**, para las que la ley no prevé una regla específica.

3. Naturaleza jurídica y doble imposición

La ley califica al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, formalmente, como **impuesto indirecto con el objetivo de evitar el conflicto con los convenios de doble imposición, que reservan al país de residencia la tributación de empresas sin establecimiento permanente**, según los diferentes autores. García Novoa considera esta calificación un «maquillaje»: **según los criterios de la OCDE, el impuesto es directo**, porque recae sobre quien obtiene el ingreso y no genera crédito fiscal. Egea Pérez-Carasa refuerza este argumento. **El IDSD pretende sustituir la recaudación perdida en el Impuesto sobre Sociedades**; su umbral atiende al tamaño global del grupo y no a la operación, y no se repercute jurídicamente. Por ello, **la doctrina mayoritaria lo considera directo o, al menos, híbrido**.

La etiqueta de indirecto responde a un objetivo concreto: excluirlo de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI). Si quedara dentro de ellos, España solo podría gravar a las empresas con establecimiento permanente en su territorio, que son una minoría entre los grandes operadores digitales. Esta estrategia, sin embargo, no resuelve la cuestión, ya que, según el Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios, lo que determina si un impuesto entra en un convenio no es que sea directo o indirecto, sino que grave la renta. Por eso, en los convenios que siguen ese modelo resulta muy defendible que el IDSD está cubierto, lo que abre un conflicto previsible entre contribuyentes y Administración.

El caso de Estados Unidos es distinto: su convenio con España solo cubre los impuestos listados de forma explícita, es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y los impuestos «idénticos o análogos» a ellos. **Dado que resulta difícil sostener que el IDSD sea análogo al IS, cabe concluir, razonablemente, que queda fuera del convenio con Estados Unidos**, precisamente el país de residencia de las principales empresas afectadas. La consecuencia, compartida en todos los artículos, es una **doble imposición sin corrección efectiva**.

En el ámbito interno, el impuesto se solapa con el Impuesto sobre Sociedades y con el de la Renta de No Residentes. Sin embargo, el Tribunal Constitucional (Auto 69/2018) no considera la doble imposición inconstitucional por sí misma, por lo que la crítica es de racionalidad del sistema. Egea Pérez-Carasa añade **dudas sobre los principios de generalidad**, porque solo se gravan algunos servicios digitales, **y de proporcionalidad**, porque su justificación descansaba en una Directiva rechazada.

4. Aplicación práctica e inseguridad jurídica

Desde 2022 el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales forma parte de los Planes de Control Tributario. Varios artículos ven una aplicación marcada por la **ambigüedad conceptual** y la **interpretación expansiva** de la Administración:

- **Publicidad**. Se presume dirigida con un solo dato del usuario, incluida la IP, y probar lo contrario resulta casi imposible.
- **Intermediación**. La distinción entre vendedor por cuenta propia e intermediario se resuelve caso por caso, según quién asume el riesgo de inventario.
- **Grupos de sociedades**. Cualquier filial integrada en un grupo que supere los umbrales tributa desde el primer euro y la exención intragrupo exige el 100% de participación.
- **Base imponible**. Se calcula operación por operación con fórmulas de reparto.

García Novoa subraya que esas fórmulas requieren datos de ingresos mundiales que la Administración apenas puede verificar y que Estados Unidos es reacio a compartir.

4.1. Recaudación muy inferior a la prevista

Las previsiones oficiales oscilaban entre 1.200 millones de euros anuales, según la Memoria del Anteproyecto citada por Egea Pérez-Carasa, y 968 millones de euros, según la memoria de la ley citada en otros artículos. La AIReF las rebajó hasta el intervalo entre 546 y 968 millones de euros. La recaudación efectiva fue de **166 millones de euros en 2021** (240 millones en términos de devengo, para tres trimestres), **290 millones en 2022, 308 millones en 2023, 375 millones en 2024 y unos 410 millones de euros en 2025**.

Egea Pérez-Carasa destaca que, en cuatro años, se recaudó menos de lo previsto para uno solo. El Instituto de Estudios Económicos (IEE) cifra la **brecha** acumulada, **entre los años 2021 y 2025, en unos 3.300 millones de euros, mientras que la recaudación, en 2025, alcanzó los 410 millones de euros, lo que supone apenas el 42% de lo previsto**. Enache sitúa la recaudación de este impuesto en el 0,07% de los ingresos públicos, en línea con el resto de Europa. Entre las causas, los autores citan la **sobrestimación heredada de la Comisión Europea, el retraso en la entrada en vigor, la pandemia y el reducido número de contribuyentes**.

4.2. Quién soporta el coste

Las grandes plataformas tecnológicas trasladan el impuesto de la siguiente forma:

- Google introdujo un recargo sobre la publicidad en España y lo elevó al 3% en julio de 2024.
- Amazon aplica un 3% sobre comisiones a vendedores.
- Apple ha ajustado sus tarifas a desarrolladores.

El IEE subraya que **la carga recae, sobre todo, en pymes con poco margen para negociar o cambiar de plataforma**. El impuesto funciona, así, como **un gravamen regresivo sobre el consumo empresarial de servicios digitales, contrario a su propósito declarado**.

En términos macroeconómicos, Iñigo Egea Pérez-Carasa recoge una estimación de PricewaterhouseCoopers que sitúa el **impacto negativo sobre el PIB entre 586 y 662 millones de euros a corto plazo**. Enache estima que **su eliminación elevaría el PIB en unos 539 millones de euros anuales**, más de lo que recauda. A ello se suma el **riesgo comercial**. Estados Unidos considera el impuesto discriminatorio por sus umbrales, su base en ingresos brutos y su aplicación a empresas sin presencia física. Llegó a anunciar aranceles del 25% sobre aceite de oliva, vino y manufacturas españolas, que fueron suspendidos, pero la presión se reactivó en 2025. García Novoa advierte, además, de posibles problemas ante la Organización Mundial del Comercio (OMC).

4.3. Alternativas

El informe plantea tres opciones:

La primera es **mantener el impuesto con mejoras técnicas**: aliviar la doble imposición, simplificar la localización, elevar el umbral y unificar la doctrina. Su coste político sería bajo, pero no resolvería ni la traslación del coste ni el conflicto con Estados Unidos.

La segunda es **sustituirlo por una figura más neutral**, como un impuesto de base amplia y tipo reducido o un tributo digital europeo común. Enache defiende **el IVA como la mejor alternativa**: grava el consumo final, evita la cascada y es neutral. En la UE, el IVA sobre servicios digitales y comercio electrónico recaudó más de 33.000 millones de euros en 2024.

La tercera, y la recomendada por el informe, es una **derogación gradual y condicionada** a hitos verificables, como la entrada en vigor del Pilar 1 de la OCDE o la retirada de las amenazas arancelarias estadounidenses. Durante la transición, el impuesto se mantendría como instrumento de negociación.

En un plano más general, el informe recoge la posición de Devereux y Vella[1]. El problema de fondo no es la digitalización, sino la fragilidad del Impuesto sobre Sociedades frente a la movilidad de beneficios. Según estos autores, **la respuesta coherente sería una reforma coordinada o un sistema basado en el país de destino**.

[1] Devereux, M. P. y Vella, J. (2018), «Taxing the digitalised economy: Targeted or system-wide reform?», *British Tax Review*, 2018(4), pp. 387-406. https://oxfordtax.web.ox.ac.uk/files/wp18-23pdf

5. Principales conclusiones

- **Se propone eliminar, de forma condicionada, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) al considerar que sus costes para la economía española superan sus beneficios**. El informe muestra cómo el impuesto acaba trasladándose, en buena medida, a las empresas españolas, especialmente a las pymes; frena la digitalización y la competitividad; genera problemas de doble imposición y expone a España a represalias comerciales de Estados Unidos. Todo ello a cambio de una recaudación relativamente limitada, muy inferior a las previsiones iniciales. Por ello, propone una derogación ordenada y condicionada a una solución fiscal internacional o a un acuerdo con Estados Unidos.
- **Desde el punto de vista jurídico el impuesto genera problemas de doble imposición e inseguridad jurídica**. El IDSD se aplica sobre los ingresos en vez de sobre los beneficios. Además, grava los ingresos brutos obtenidos en España, aunque los beneficios derivados de esas mismas actividades también tributen en otros países mediante el Impuesto sobre Sociedades. A lo largo del informe se cuestiona su calificación como impuesto indirecto, que dificulta la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición y puede impedir compensar las cantidades pagadas en España.
- **Desde el punto de vista económico el balance coste-beneficio del IDSD para la economía española es desfavorable**. En 2025, el impuesto recaudó, aproximadamente, 410 millones de euros, apenas el 0,07% de los ingresos públicos totales, y muy por debajo de las previsiones iniciales. Además, se advierte de que los costes asociados al impuesto, no contemplados en su diseño original, pueden ser comparables o incluso superiores a su recaudación. Entre ellos destacan las cargas administrativas, el impacto sobre el ecosistema digital y las tensiones comerciales y diplomáticas con Estados Unidos. En este sentido, Washington llegó a anunciar, en 2021, aranceles del 25% sobre productos españoles, como el vino, el aceite de oliva y determinadas manufacturas. Aunque se suspendieron, las presiones se reactivaron en 2025, manteniendo el riesgo para sectores exportadores españoles ajenos a la economía digital.
- **Buena parte de lo recaudado se traslada al tejido empresarial español, entre 160 y 230 millones de euros anuales**. En el estudio se analiza cómo el IDSD se refleja en los precios de los servicios digitales, incluyendo ajustes aplicados por las plataformas digitales obligadas al pago del impuesto. En línea con la literatura académica mayoritaria, se concluye que el IDSD funciona, en la práctica, como un impuesto al consumo de servicios digitales, cuyo coste acaba recayendo sobre anunciantes, vendedores y desarrolladores, especialmente las pymes, por su menor capacidad de negociación.
- **El impuesto podría frenar la digitalización y la competitividad de la economía española a largo plazo**. El encarecimiento de los servicios digitales podría ralentizar la transformación digital de las empresas españolas, reduciendo su productividad, innovación y capacidad de competir internacionalmente. Además, al gravar determinadas actividades digitales, pero no sus equivalentes tradicionales, el impuesto puede favorecer a modelos de negocio menos digitalizados y penalizar la innovación.

- **Se estima que la eliminación del impuesto podría impulsar el PIB español en 539 millones de euros anuales**. Su supresión incrementaría el PIB un 0,036% y favorecería también la inversión, los salarios y la creación de empleo.
- **Se plantea, por tanto, una derogación gradual, condicionada y ordenada del impuesto**. Una vía para hacerlo sería establecer en la próxima Ley de Presupuestos una cláusula que active, automáticamente, la eliminación del impuesto cuando se cumplan algunos hitos verificables: que entre en vigor el Pilar 1 de la OCDE, que busca establecer un marco internacional común para gravar a las grandes multinacionales, o que España alcance un acuerdo con Estados Unidos por el que este país se comprometa a no imponer ni reactivar aranceles contra productos españoles como represalia por el impuesto. La propuesta permitiría a España mantener su capacidad negociadora mientras se busca una solución, y eliminar el impuesto cuando se alcance alguna de estas garantías, dando tiempo a las empresas y a Hacienda para adaptarse.

Palabras clave: **Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD), fiscalidad digital, doble imposición, inseguridad jurídica, grandes plataformas tecnológicas, ingresos brutos, Convenios de Doble Imposición (CDI), OCDE (Pilar 1), recaudación insuficiente, traslación del impuesto, aranceles de Estados Unidos, reforma fiscal internacional, competitividad empresarial.**

I.
VISIÓN ECONÓMICA

Cinco años del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Una evaluación jurídica, académica y empírica*

1. Análisis jurídico del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

La primera parte del artículo sintetiza la arquitectura jurídica del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) desde su génesis normativa hasta su aplicación práctica. El análisis se ordena en cinco bloques que abordan, sucesivamente, la génesis y proceso legislativo; los elementos estructurales del tributo; su encaje en el ordenamiento internacional y los problemas de doble imposición; la doctrina administrativa más relevante y la controversia sobre el carácter discriminatorio del impuesto que sustentó la determinación negativa del United States Trade Representative (USTR) en enero de 2021. La pretensión no es enciclopédica, sino analítica: identificar los puntos de fricción jurídica que condicionan la evaluación de la figura cinco años después de su entrada en vigor.

1.1. Génesis normativa y proceso legislativo

La **Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**, fue publicada en el Boletín Oficial del Estado de 16 de octubre de 2020 y entró en vigor a los tres meses de su publicación, esto es, el 16 de enero de 2021, conforme a su disposición final tercera. La norma se inscribió en una secuencia legislativa más amplia que incluyó la Ley 5/2020, del Impuesto sobre Transacciones Financieras, aprobadas conjuntamente por el Senado el 7 de octubre de 2020. El anteproyecto de Ley fue informado por el Consejo de Ministros en febrero de 2020 y, antes de la pandemia, en octubre de 2018 el ejecutivo había anunciado el envío del primer texto con una proyección de recaudación inicial de 1.200 millones de euros anuales.

La inspiración inmediata de la Ley 4/2020 fue la **Propuesta de Directiva del Consejo COM(2018) 148 final, de 21 de marzo de 2018, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales** que se aplica a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. La Propuesta de Directiva no consiguió el consenso unánime que requería el procedimiento legislativo especial del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

* Este artículo institucional ha sido elaborado por Gregorio Izquierdo Llanes, Director general del Instituto de Estudios Económicos; Fernando Pinto Hernández, Profesor titular de Economía Aplicada de la Universidad Rey Juan Carlos; y Alfredo Miguel Cabezas Ares, Profesor contratado doctor de la Universidad Rey Juan Carlos.

lo que motivó que España, junto con Francia, Italia, Austria y otros Estados miembros, optara por avanzar mediante normas nacionales. La exposición de motivos de la Ley 4/2020 reconoce explícitamente este origen y caracteriza el tributo como una respuesta provisional en tanto se concluye el proceso multilateral en el seno de la OCDE.

La propuesta COM(2018) 148 final no llegó a aprobarse como directiva por falta de unanimidad en el Consejo, pero operó como matriz conceptual de una familia de tributos nacionales que reproducen sus elementos centrales: gravamen sobre los ingresos brutos digitales; tipo orientativo del 3%; umbral global de cifra de negocios de 750 millones de euros; localización de la base por la situación de los usuarios y tres categorías de servicios gravados (publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos). **Sobre esta matriz se construyeron, además del IDSD español, la Taxe sur les Services Numériques francesa** (Loi 2019-759, de 24 de julio de 2019), **la Imposta sui Servizi Digitali italiana** (Legge 145/2018, de 30 de diciembre), **la Digitalsteuer austriaca y diversas iniciativas en Hungría, Polonia, Bélgica y otros Estados miembros**. Los tres ordenamientos que replican con mayor fidelidad la arquitectura de la propuesta europea son el español, el francés y el italiano, lo que convierte a Francia e Italia en los términos de comparación naturales del IDSD dentro de la Unión Europea. La comparativa cuantitativa de las tres figuras se desarrolla en el apartado 3.5.1 de este artículo.

El desarrollo reglamentario se completó con el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, que regula las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del impuesto, y con la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, que aprobó el modelo 490 de autoliquidación. Este modelo ha sido modificado en dos ocasiones, primero por la Orden HFP/480/2022, de 23 de mayo, para incorporar la concertación con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y posteriormente por la Orden HFP/307/2023, de 28 de marzo, para incorporar la integración del impuesto al Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, articulada por la Ley 22/2022, de 19 de octubre. La integración foral, con efectos desde el primer trimestre de 2023 para Navarra y desde el segundo trimestre de 2022 para los Territorios Históricos del País Vasco, ha generado ajustes de saldo entre administraciones que afectan a la lectura de la serie de recaudación, aspecto que se trata específicamente en la tercera parte del artículo.

La **Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos** (BOE de 1 de julio de 2021), relativa al **Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**, es el principal instrumento interpretativo de la norma. La Resolución aborda cuestiones fundamentales como la delimitación del concepto de publicidad dirigida; la determinación del sujeto pasivo en supuestos de cesión de espacios digitales; la presunción *iuris tantum* de que toda publicidad digital es publicidad dirigida y los criterios para localizar a los usuarios en territorio español. Esta resolución ha sido la referencia fundamental tanto para los contribuyentes como para la propia administración tributaria en la aplicación práctica del impuesto.

1.2. Naturaleza, hechos imponibles y elementos cuantitativos

El IDSD es calificado, expresamente, por el artículo 1 de la Ley 4/2020 como un tributo de naturaleza indirecta. La calificación, lejos de ser una cuestión técnica menor, **tiene consecuencias jurídicas y económicas sustantivas** que se analizan en el apartado 1.3. La calificación como tributo indirecto excluye al IDSD del ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por España siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, que se circunscriben a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. La consecuencia práctica es que **el IDSD no es acreditable contra el Impuesto sobre Sociedades pagado por los grupos contribuyentes en sus jurisdicciones de residencia, lo que materializa una doble imposición efectiva sobre la misma base económica**.

Los tres hechos imponibles delimitados por el artículo 4 de la Ley 4/2020 corresponden, respectivamente, a la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz («servicios de publicidad en línea»), la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, e incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios («servicios de intermediación en línea»), y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos»). Quedan expresamente excluidos del ámbito objetivo del impuesto, entre otros, las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor cuando este no actúe como intermediario y las prestaciones de servicios financieros regulados, de pagos o de servicios de inversión.

Son contribuyentes del impuesto, conforme al artículo 8 de la Ley 4/2020, las personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, ya estén establecidas en España, en otro Estado miembro de la Unión Europea o en cualquier otra jurisdicción, que al inicio del periodo de liquidación superen acumulativamente los dos umbrales siguientes: que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere los 750 millones de euros y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas de localización, correspondiente al año natural anterior, supere los 3 millones de euros. La acumulación de umbrales global y nacional persigue capturar, exclusivamente, a empresas de gran tamaño con presencia significativa en el mercado español, dejando fuera del impuesto al tejido empresarial doméstico.

La base imponible está constituida, conforme al artículo 10 de la Ley, por el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente en cada hecho imponible, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o cualquier impuesto análogo, y solo en la parte que se corresponda con usuarios situados en territorio español, conforme a las reglas de localización del artículo 7. **El tipo de gravamen es del 3%, aplicado de forma proporcional sobre la base imponible. El periodo de liquidación es trimestral, con autoliquidación obligatoria mediante el modelo 490 dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre natural. La declaración censal se realiza mediante el modelo 036**.

Las reglas de localización del artículo 7 emplean el criterio del lugar en el que se sitúa el dispositivo del usuario, y consideran como tal aquel desde el que se accede a la interfaz digital con utilización de su dirección de protocolo de internet (IP) u otro sistema de geolocalización equivalente. La presunción *iuris tantum* de localización española opera cuando el dispositivo se sitúa en territorio español, salvo prueba en contrario por parte del contribuyente. Esta arquitectura de localización ha generado fricción interpretativa significativa, como se documenta en el apartado 1.4 de este artículo.

1.3. Encaje en el ordenamiento internacional y problemas de doble imposición

La calificación del IDSD como tributo indirecto en el artículo 1 de la Ley 4/2020 obedece a una decisión deliberada del legislador para evitar el conflicto con los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España. El argumento técnico es coherente: si el tributo se calificase como impuesto sobre la renta, su aplicación a entidades no residentes sin establecimiento permanente en España chocaría frontalmente con el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, que reserva la potestad de gravamen sobre los beneficios empresariales al Estado de residencia, salvo que la actividad se desarrolle a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante. España tiene suscritos cerca de cien convenios bilaterales para evitar la doble imposición, incluido uno con Estados Unidos, país de origen de la mayor parte de los contribuyentes potenciales del IDSD.

Sin embargo, **la calificación como tributo indirecto trae aparejado un problema simétrico de doble imposición efectiva. Los grupos extranjeros contribuyentes del IDSD declaran y pagan el impuesto en España sobre los ingresos correspondientes a usuarios localizados en territorio español, y, simultáneamente, tributan por la misma base económica en el Impuesto sobre Sociedades de su jurisdicción de residencia, sin que el IDSD pagado en España sea acreditable como crédito fiscal en aquella jurisdicción**. La asimetría resulta del hecho de que **los CDI permiten la acreditación de impuestos sobre la renta análogos al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades, pero no de tributos indirectos. La consecuencia es una sobreimposición efectiva del 3% sobre los ingresos brutos**, que sobre un margen de beneficio típico del 10% equivaldría a una carga adicional del 30% sobre el beneficio antes de impuestos. El propio anteproyecto de la Ley reconocía, expresamente, esta dificultad en su exposición de motivos sin proponer solución de compatibilidad.

La fricción con el principio de no discriminación del artículo 24 del Modelo de Convenio OCDE y con el principio de no discriminación del artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) merece igualmente atención. La estructura de umbrales (750 millones de euros de cifra de negocios global y 3 millones de euros de ingresos digitales en España) ha sido objeto de cuestionamiento por su efecto desproporcionado sobre operadores estadounidenses. **La determinación del USTR de enero de 2021**, que se analiza en el apartado 1.5, **califica, explícitamente, la estructura de umbrales como discriminatoria *de facto* al focalizarse sobre empresas no residentes con tamaño suficiente para superarlos, mientras deja fuera a competidores nacionales o europeos de menor escala que prestan servicios sustitutivos**.

La compatibilidad del IDSD con el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) de la Organización Mundial del Comercio es un terreno menos explorado, pero potencialmente relevante. El artículo II del AGCS consagra el principio de la nación más favorecida y el artículo XVII el de tratamiento nacional para los sectores comprometidos. La doctrina especializada ha discutido si los DST (Digital Services Taxes; en este artículo el acrónimo DST designa la familia genérica de estos tributos y el acrónimo IDSD se reserva para la figura española) europeos podrían constituir una restricción encubierta al comercio de servicios prohibida por el AGCS, sin que exista, hasta la fecha, pronunciamiento del Órgano de Solución de Diferencias al respecto. La cuestión adquiere relieve por la reactivación de las amenazas arancelarias estadounidenses en 2025.

1.4. Doctrina administrativa y aplicación práctica

La Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT), de 25 de junio de 2021, fijó la interpretación administrativa del IDSD en sus aspectos más controvertidos. Entre las cuestiones de mayor relieve destacan la delimitación del concepto de publicidad dirigida y la presunción *iuris tantum* de que toda publicidad digital es publicidad dirigida a efectos del impuesto. La Resolución determina que basta la utilización de un solo dato del usuario, como su dirección IP, para que la publicidad se considere dirigida en el sentido del artículo 4 de la Ley 4/2020. La presunción admite prueba en contrario, pero su carga recae sobre el contribuyente, lo que ha generado dificultades probatorias significativas en supuestos de publicidad genérica o no segmentada.

La determinación del sujeto pasivo en supuestos de cesión de espacios digitales en el ámbito de la publicidad *display* y programática ha sido otra fuente recurrente de fricción interpretativa. La Resolución de la DGT establece que el sujeto pasivo es la entidad que, efectivamente, incluye la publicidad en la interfaz digital, lo que en estructuras complejas con múltiples intermediarios técnicos *(sell-side platforms, demand-side platforms, ad exchanges)* puede no resultar evidente. La doctrina de la DGT ha optado por una interpretación funcional que atribuye la condición de sujeto pasivo a quien controla efectivamente la decisión de inclusión, criterio que ha sido aplicado de forma consistente en consultas vinculantes posteriores.

La determinación de la base imponible para los operadores de los ecosistemas de publicidad programática ha generado igualmente fricción. La Resolución de la DGT establece que **la base imponible está constituida por el importe íntegro de los ingresos derivados de la prestación del servicio digital, sin posibilidad de deducir las cantidades repercutidas a otros intermediarios de la cadena**. Esta interpretación, que evita la fragmentación de la base imponible entre múltiples operadores, **ha sido cuestionada por algunos contribuyentes por su efecto sobre el margen efectivo y por la posible duplicación parcial de la base entre operadores que prestan servicios complementarios sobre el mismo flujo publicitario**.

El **Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la AEAT para 2024** incluyó, expresamente, la comprobación del IDSD entre sus líneas de actuación prioritarias. En los meses posteriores

se iniciaron procedimientos inspectores frente a varios contribuyentes con el objetivo de comprobar la presentación de las autoliquidaciones y, en particular, la correcta delimitación del perímetro subjetivo. Los procedimientos en curso, sin sentencias firmes a la fecha de cierre de este artículo, **abordan, principalmente, cuestiones interpretativas relacionadas con la calificación de determinados servicios como sujetos al impuesto, la aplicación de las reglas de localización y la determinación de la base imponible en supuestos complejos. La doctrina jurisprudencial sobre el IDSD es, por consiguiente, todavía limitada**, lo que constituye una de las dimensiones del análisis empírico que se presenta en la tercera parte del informe.

Las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos publicadas durante el quinquenio 2021-2025 han abordado cuestiones específicas como el tratamiento de servicios de afiliación de *marketing* digital, la imputación temporal de ingresos plurianuales, las reglas de regularización de la base imponible en supuestos de impagados o devoluciones, y la coordinación con los regímenes forales del País Vasco y Navarra. El conjunto de la doctrina administrativa configura un corpus interpretativo razonable pero fragmentario, sin un criterio jurisprudencial superior que consolide la lectura del tributo en sus aspectos más controvertidos.

1.5. La controversia sobre el carácter discriminatorio

El 14 de enero de 2021, dos días antes de la entrada en vigor del IDSD, el Office of the **United States Trade Representative** (USTR) publicó el **Report on Spain's Digital Services Tax** y, simultáneamente, la determinación al amparo de la Sección 301 de la Trade Act de 1974 de que el IDSD español es «irrazonable o discriminatorio y supone una carga o una restricción al comercio estadounidense». La determinación se sustenta en cinco argumentos centrales que conviene examinar por su relevancia interpretativa.

Primero, el USTR considera que **la estructura de umbrales del IDSD se diseñó deliberadamente para capturar a las grandes empresas tecnológicas estadounidenses** (Google, Amazon, Apple, Facebook entre otras), dejando fuera a competidores europeos y nacionales. Segundo, el **carácter retroactivo del impuesto**, que grava ingresos correspondientes al año natural anterior, contraviene los principios de seguridad jurídica reconocidos en el sistema tributario internacional. Tercero, **la base imponible recae sobre los ingresos brutos en lugar de sobre la renta neta**, lo que el USTR califica como una desviación de los principios estandarizados de tributación internacional reflejados tanto en el sistema estadounidense como en el Modelo de Convenio OCDE. Cuarto, **la extraterritorialidad del impuesto al gravar a entidades sin presencia física en España supone una innovación que rompe con los principios tradicionales de *nexus* tributario**. Quinto, **el efecto práctico del impuesto es penalizar a determinadas empresas tecnológicas por su éxito comercial**, lo que constituye un objetivo de política fiscal cuestionable.

Como consecuencia de la determinación, **el USTR anunció, el 2 de junio de 2021, la imposición de aranceles del 25% sobre una lista de 36 partidas del Sistema Armonizado de Aranceles de Estados Unidos correspondientes a productos españoles seleccionados**, entre los que destacaban el vino de Jerez, el aceite de oliva, productos agroalimentarios y determinadas manufacturas.

Los aranceles fueron suspendidos inmediatamente por un periodo de hasta 180 días para dar tiempo a las negociaciones multilaterales en la OCDE.

El 8 de octubre de 2021, en el marco del **Inclusive Framework on BEPS**, España, junto a otros 136 países y jurisdicciones, alcanzó el acuerdo político sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Como parte del acuerdo, las partes asumieron el compromiso de retirar los DST y las medidas relevantes similares cuando entrase en vigor el Pilar 1. El 21 de octubre de 2021 el Departamento del Tesoro estadounidense publicó un comunicado conjunto con Austria, Francia, Italia, España y el Reino Unido en el que se acordaba un enfoque transitorio para los DST hasta la entrada en vigor del Pilar 1, con la previsión de que las cuotas devengadas durante el periodo transitorio resultarían acreditables, en circunstancias definidas, contra la futura obligación tributaria del Pilar 1. El 18 de noviembre de 2021, el USTR procedió a la terminación formal de la acción Sección 301 contra España, condicionada al cumplimiento del acuerdo multilateral.

El 21 de febrero de 2025, el presidente de Estados Unidos firmó un memorándum presidencial que ordena al USTR la renovación de las investigaciones Sección 301 contra Francia, Austria, Italia, España, Turquía y el Reino Unido, así como la consideración de medidas correctivas contra los tributos digitales que el ejecutivo estadounidense considera discriminatorios. La decisión se inscribe en una línea más amplia de la administración estadounidense de cuestionar el marco multilateral de la OCDE, que se materializó, también, en enero de 2025 con la declaración de que el Inclusive Framework no tiene fuerza ni efecto en Estados Unidos. **La reactivación de la presión arancelaria recompone, cinco años después de la entrada en vigor del IDSD, el cuadro completo de la controversia comercial bilateral, sin que el acuerdo multilateral del Pilar 1, que justificó la suspensión de los aranceles, haya entrado en operación**. Esta dimensión tiene implicaciones sustantivas para la posición negociadora española que se examinan en la cuarta parte del artículo.

El **memorándum de 21 de febrero de 2025** («Defending American Companies and Innovators from Overseas Extortion and Unfair Fines and Penalties», publicado en el Federal Register el 26 de febrero) es más amplio de lo que sugiere la mera renovación de las investigaciones. Ordena, además, examinar como un paquete único de «discriminación contra empresas americanas» el Reglamento de Mercados Digitales (DMA), el Reglamento de Servicios Digitales (DSA) y las políticas de moderación de contenidos de la Unión Europea, y encomienda al Tesoro un informe, en sesenta días, sobre la eventual aplicación de la Sección 891 del Internal Revenue Code, disposición de 1934 nunca activada que autoriza al Presidente a duplicar los tipos impositivos aplicables a ciudadanos y empresas de países que impongan tributos «discriminatorios o extraterritoriales». La presión se concretó, bilateralmente, el 15 de abril de 2025, cuando el Secretario del Tesoro recibió en Washington al ministro de Economía español: el comunicado oficial del Tesoro reiteró «la oposición continuada» de Estados Unidos al impuesto sobre servicios digitales aplicado por España y vinculó su eliminación a cualquier negociación sobre reducción de aranceles. La versión legislativa de la Sección 891 (la Sección 899 incluida en el proyecto «One Big Beautiful Bill») fue retirada en julio de 2025 tras un acuerdo en el seno del G7, lo que reduce la probabilidad de activación de esta vía, pero la señal política carece de precedentes.

La escalada continuó en el segundo semestre de 2025 y el primero de 2026. El 16 de diciembre de 2025 el USTR publicó una declaración en la que identificó a nueve empresas europeas (Spotify, DHL, Accenture, Siemens, SAP, Capgemini, Publicis, Mistral AI y la española Amadeus IT Group) como posibles destinatarias de «tasas o restricciones sobre servicios» si la Unión Europea y sus Estados miembros persisten en «discriminar a los proveedores de servicios estadounidenses». La inclusión de Amadeus obedece a un criterio de reciprocidad: señalar que las empresas europeas con fuerte presencia en el mercado estadounidense son tan vulnerables como las tecnológicas estadounidenses en el europeo. El acuerdo comercial UE-Estados Unidos, de julio de 2025, dejó expresamente fuera los DST nacionales, de modo que la presión sobre este tributo se ejerce país por país y no frente al bloque. La sentencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos en Learning Resources, Inc. v. Trump (20 de febrero de 2026), que negó que la International Emergency Economic Powers Act autorice la imposición de aranceles, ha debilitado la herramienta arancelaria genérica, pero deja intactos los instrumentos específicos aplicables a los DST (Sección 301, Sección 891, restricciones sobre servicios y sobre contratación pública federal). A ello se ha sumado, en marzo de 2026, un deterioro general de la relación bilateral a raíz de la negativa española a autorizar el uso de las bases de Rota y Morón, que convierte el IDSD en una pieza de un contencioso más amplio en el que cualquier concesión aislada corre el riesgo de leerse como debilidad.

2. Análisis de la literatura académica

La segunda parte del artículo sintetiza el estado de la literatura académica sobre la fiscalidad de la economía digital y, en particular, sobre los Digital Services Taxes (DST). La pretensión es triple: situar el debate teórico que precede al diseño de figuras como el IDSD; sintetizar la evidencia empírica internacional disponible sobre la incidencia y la traslación de los DST; y revisar la producción académica española sobre el tributo. El apartado final examina el estado del Pilar 1 del proyecto BEPS de la OCDE, que es el marco multilateral en el que el IDSD se concibió como una medida transitoria.

2.1. Marco teórico de la fiscalidad de la economía digital

El debate académico sobre la fiscalidad de la economía digital se articula en torno a tres preguntas vertebradoras que la literatura especializada ha formulado y discutido durante la última década. La primera es **si los principios tradicionales del *nexus* tributario, basados en la presencia física a través de un establecimiento permanente, son adecuados para gravar la actividad económica generada por modelos de negocio digitales que pueden operar, significativamente, en una jurisdicción sin establecer presencia física**. La segunda es **si las reglas de atribución de beneficios desarrolladas en el contexto del Modelo de Convenio de la OCDE son apropiadas para reflejar la creación de valor por parte de los usuarios en plataformas multifacéticas**. La tercera es **qué papel debe asignarse a los datos de los usuarios como factor de producción y, en su caso, cómo gravarse el valor económico que generan**.

Devereux y Vella (2018), en una contribución que se ha convertido en referencia, argumentan que **las propuestas de revisión radical del marco internacional, basadas en una asignación de derechos de gravamen al país de mercado, suponen una desviación significativa de los principios tradicionales del Modelo de Convenio**. La cuestión central no es si los modelos de negocio digitales pagan suficiente impuesto en términos absolutos, sino si lo hacen en las jurisdicciones correctas conforme a los principios establecidos. La respuesta de los autores es que **el problema fundamental no es la digitalización en sí misma, sino la naturaleza de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que es móvil y manipulable mediante estrategias de planificación fiscal**. La consecuencia normativa es que **las soluciones de fondo deben buscarse en una reforma estructural del impuesto sobre la renta de sociedades**, no en la creación de gravámenes especiales sobre los ingresos brutos como los DST.

Auerbach y Devereux (2018), en su propuesta de Destination-Based Cash Flow Tax, **plantean una arquitectura alternativa que asigna los derechos de gravamen al país de destino de las ventas de bienes y servicios, sustituyendo el Impuesto sobre Sociedades tradicional por un impuesto sobre el flujo de caja con ajuste fronterizo**. La propuesta tiene la virtud teórica de eliminar las distorsiones asociadas a la planificación fiscal internacional, pero su viabilidad política y administrativa ha sido cuestionada por la doctrina mayoritaria, principalmente por los problemas de coordinación internacional que requiere una reforma de tal calado.

Schön (2018) sintetiza el debate desde una perspectiva más matizada y **argumenta que la cuestión no es si la economía digital plantea desafíos a la fiscalidad internacional sino qué tipo de respuesta es la más adecuada**. La respuesta del autor articula tres niveles: una solución óptima sería la **coordinación multilateral en el seno de la OCDE**; una solución intermedia, **la armonización mediante directiva comunitaria a escala europea**; y una solución subóptima, **las medidas unilaterales nacionales como los DST, que generan riesgos de doble imposición, fragmentación regulatoria y fricción comercial**. La taxonomía resulta útil para analizar el caso español: la Ley 4/2020 se aprobó como solución subóptima a la espera de la solución óptima, y cinco años después la solución óptima sigue sin materializarse.

La literatura sobre la creación de valor por usuarios y su tratamiento fiscal ha cobrado relieve a partir del Informe Intermedio de la OCDE, de marzo de 2018, sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. La discusión teórica gira en torno a la cuestión de si los datos generados por la actividad de los usuarios en las plataformas constituyen una contribución de valor que justifique la atribución de derechos de gravamen al país donde se localizan los usuarios. La doctrina especializada está dividida: algunos autores (Olbert y Spengel, 2017) consideran que **los datos sí constituyen un *input* productivo cuya localización justifica un nuevo *nexus* tributario**; otros (Becker y Englisch, 2019) sostienen que **los datos son un insumo análogo a otros muchos en la cadena de valor y que su tratamiento diferenciado introduce distorsiones injustificadas**. El debate sigue abierto y constituye uno de los principales obstáculos teóricos para el diseño del Pilar 1 del proyecto BEPS de la OCDE. La cuestión conecta con la **teoría de las plataformas multifacéticas** (Rochet y Tirole, 2003, 2006), con los **análisis de competencia en mercados digitales** (Crémer, de Montjoye y Schweitzer,

2019; Katz y Sallet, 2020), con la **creciente concentración del tejido empresarial** (Autor, Dorn, Katz, Patterson y Van Reenen, 2020) y con la **literatura clásica sobre competencia fiscal internacional** (Avi-Yonah, 2000; Keen y Konrad, 2013) y **traslado de beneficios** (Dharmapala, 2014; Clausing, 2016; Riedel, 2018).

2.2. Incidencia y traslación de los Digital Services Taxes (DST): la evidencia internacional

La literatura empírica sobre la incidencia económica de los DST ha crecido significativamente desde la introducción de los primeros tributos en Francia, el Reino Unido y otros países europeos en 2019 y 2020. La pregunta central **es quién soporta económicamente el coste del impuesto**: si las grandes plataformas digitales contribuyentes formales o, por el contrario, si este se traslada a otros agentes económicos a través de los precios de los servicios prestados.

La contribución más influyente sobre incidencia de DST es la de Cui (2018), de la University of British Columbia, que analiza los DST desde una perspectiva de incidencia tributaria estándar. La aportación inicial de Cui ha sido ampliada y matizada por el propio autor (Cui, 2019) y por la formalización posterior de los DST como gravamen sobre rentas de localización específica (Cui y Hashimzade, 2020), y completada por la modelización de Richter (2019) y por el análisis de efectos económicos agregados de Fuest, Neumeier y Stöhlker (2019). El argumento central es que, **en mercados con elevada concentración (como los de publicidad digital, intermediación o transmisión de datos), los proveedores tienen poder de mercado suficiente para trasladar, al menos parcialmente, la carga del impuesto a los consumidores empresariales finales**. La elasticidad de la demanda de los servicios afectados es, en términos generales, baja en el corto plazo, lo que favorece la traslación. **La conclusión de la literatura mayoritaria es que los DST funcionan, en la práctica, como un impuesto al consumo de servicios digitales soportado por los anunciantes, vendedores y desarrolladores que utilizan las plataformas afectadas**.

Bibler, Teltser y Tremblay (2021) presentan evidencia empírica de un tributo análogo al DST aplicado a nivel estatal en Estados Unidos sobre los servicios de Airbnb. Los autores explotan la variación temporal en la introducción del impuesto en distintos estados para identificar la traslación efectiva al consumidor final. Los resultados indican una traslación próxima al 100% en el corto plazo, con escaso ajuste por parte del proveedor en términos de precios netos. Aunque el contexto institucional es distinto al europeo, la evidencia sobre la elasticidad de los precios y la estructura competitiva del mercado es informativa para anticipar el comportamiento de los DST europeos.

La Tax Foundation[1] sintetizó la literatura disponible sobre los DST europeos y concluyó que, **aunque la magnitud exacta de la traslación varía según el segmento de mercado y la elasticidad específica, la evidencia disponible sugiere, consistentemente, que la traslación es la regla en la mayor parte de los casos**. La traslación se manifiesta a través de tres mecanismos principales: el establecimiento de **recargos explícitos sobre las facturas de los anunciantes**

[1] https://taxfoundation.org/blog/oecd-beps-digital-tax/

(como ha hecho Google), el **aumento de las comisiones cobradas por los *marketplaces*** (como Amazon) y el **ajuste al alza de las tarifas en los ecosistemas de desarrolladores** (como Apple en su App Store). Los tres mecanismos están documentados en el caso español, como se analiza en la tercera parte del artículo.

La literatura ha discutido, también, la posibilidad de la pigouvianización inversa de los DST, esto es, **la posibilidad de que el tributo, en lugar de internalizar una externalidad negativa o capturar una renta económica, transfiera la carga al sector productivo no afectado por el tributo (los anunciantes o vendedores) y genere una distorsión adicional en la asignación de recursos**. La doctrina mayoritaria, representada por trabajos como el de Asen y Bunn (2021) en la Tax Foundation, considera que **los DST tienden a tener un perfil regresivo en su incidencia final, dado que las pequeñas empresas anunciantes carecen de poder de negociación frente a los grandes operadores y absorben, íntegramente, el recargo trasladado, mientras que las grandes corporaciones pueden, eventualmente, renegociar condiciones o reasignar inversión publicitaria a canales no gravados**.

La evidencia internacional empírica sobre la cuantificación del impacto agregado de los DST en la inversión digital es todavía limitada, en parte por la dificultad de identificar el efecto causal del impuesto frente a otros factores macroeconómicos que afectan al sector. Los trabajos disponibles sugieren impactos modestos pero significativos sobre la inversión publicitaria y sobre la actividad de los desarrolladores en los ecosistemas afectados, sin que pueda establecerse una conclusión definitiva sobre la magnitud agregada del efecto.

2.3. Producción académica española sobre el IDSD

La producción académica española sobre el IDSD se ha articulado en torno a tres polos institucionales principales (Fedea, Funcas y el Instituto de Estudios Fiscales) y a varias publicaciones especializadas en fiscalidad *(Hacienda Pública Española, Crónica Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Revista de Contabilidad y Tributación)*. El examen de esta producción permite identificar los puntos de consenso, las controversias abiertas y, sobre todo, el hueco analítico que justifica la oportunidad de este artículo.

El consenso académico predominante sobre el IDSD se articula en cuatro proposiciones. Primera, **la calificación legal como tributo indirecto es técnicamente correcta para evitar el conflicto con los Convenios para evitar la Doble Imposición, pero genera el problema de la doble imposición efectiva con el Impuesto sobre Sociedades de los grupos contribuyentes**. Segunda, **la estructura de umbrales (750 millones de euros globales y 3 millones de euros nacionales) deja fuera del ámbito subjetivo del impuesto a la práctica totalidad del tejido empresarial español, focalizando la carga sobre operadores extranjeros, mayoritariamente estadounidenses**. Tercera, **el carácter unilateral y transitorio invocado en la exposición de motivos de la Ley 4/2020 genera un problema de seguridad jurídica al cristalizar como permanente lo que se aprobó como provisional**. Cuarta, **la traslación efectiva del impuesto al tejido productivo**

nacional es un riesgo identificado por la literatura previa a la entrada en vigor de la norma y confirmado por la evidencia disponible posteriormente.

Las controversias académicas abiertas sobre el IDSD se centran en tres cuestiones principales. La primera es la **cuantificación de la brecha entre la recaudación proyectada y la recaudación efectiva, y la atribución de las causas de esa brecha** (errores de proyección de la Comisión Europea sobre los que se construyó la estimación española, dificultades en la implementación inicial, comportamiento estratégico de los contribuyentes, fragmentación del Modelo 490 y otros factores). La segunda es la **valoración de la incidencia económica final del impuesto, esto es, sobre quién recae económicamente la carga una vez incorporados los mecanismos de traslación documentados**. La tercera es el **balance entre la dimensión recaudatoria del IDSD y los costes asociados a su existencia** (doble imposición, exposición arancelaria, complejidad administrativa, incertidumbre regulatoria). Este artículo contribuye a ordenar la evidencia disponible sobre las tres cuestiones.

La producción de Fedea, en particular las contribuciones de su grupo de Economía Fiscal, ha sido especialmente crítica con el diseño del IDSD desde su tramitación parlamentaria. **Las objeciones planteadas se centran en cuatro puntos: el efecto adverso sobre la inversión publicitaria digital española; la traslación previsible al tejido empresarial nacional; la exposición arancelaria recurrente como consecuencia de las medidas Sección 301 del USTR y la consolidación de un esquema unilateral incompatible con la posición negociadora española en el seno de la OCDE**. La literatura desarrollada por Funcas ha aportado **análisis comparados con los DST europeos y evaluaciones de la consistencia del IDSD con el marco internacional**. El Instituto de Estudios Fiscales ha contribuido principalmente con **análisis técnico-jurídicos sobre los aspectos más controvertidos del impuesto**.

Las publicaciones académicas especializadas *(Hacienda Pública Española, Crónica Tributaria)* han recogido contribuciones más matizadas, con **análisis del encaje del IDSD en el sistema tributario español, evaluaciones de la doctrina administrativa de la DGT y discusiones sobre la compatibilidad del impuesto con los principios constitucionales del sistema tributario**. La *Revista Española de Derecho Financiero* ha publicado **análisis jurídicos detallados sobre los aspectos más controvertidos de la regulación**, incluyendo el carácter discriminatorio invocado por el USTR, los problemas de seguridad jurídica derivados de la indeterminación de algunos conceptos y la fricción con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución.

El hueco analítico que cubre este artículo es, fundamentalmente, una **evaluación *ex post* integral del IDSD a los cinco años de su entrada en vigor, que sintetice los tres bloques de análisis (jurídico, académico y empírico) en un mismo documento, con datos verificables de fuentes oficiales y con una recomendación de política pública explícita**. La literatura previa, productiva y útil, no ofrece todavía un balance integrado que permita orientar el debate público a los cinco años de aplicación del impuesto, momento natural para la primera evaluación sistemática de su desempeño.

2.4. El Pilar 1 de BEPS 2.0 y el contexto multilateral

El Pilar 1 del proyecto BEPS 2.0 de la OCDE es el marco multilateral cuya entrada en vigor estaba destinada a sustituir, en su día, los DST nacionales como el IDSD. Cinco años después de la aprobación de la Ley 4/2020, **el estado del Pilar 1 dista mucho del avance que se preveía en 2021**. Comprender la evolución del proceso multilateral es indispensable para evaluar la sostenibilidad y las opciones de salida del IDSD.

La arquitectura del Pilar 1 se articula en dos componentes denominados Importe A e Importe B. La descripción técnica completa de la arquitectura figura en los Blueprints publicados por la OCDE en octubre de 2020 (OECD, 2020a, 2020b), precedidos por el Programme of Work de 2019 (OECD, 2019). El Importe A reasigna, parcialmente, derechos de gravamen a las jurisdicciones de mercado en relación con los grupos multinacionales más grandes y rentables, definidos como aquellos con ingresos globales superiores a 20.000 millones de euros y con un margen de beneficio superior al 10%. La fórmula de reasignación atribuye a las jurisdicciones de mercado el 25% del beneficio residual, definido como el beneficio que excede del 10% de los ingresos. El Importe B simplifica la aplicación de las reglas de precios de transferencia para las actividades rutinarias de *marketing* y distribución.

La hoja de ruta inicial preveía la firma del Convenio Multilateral del Pilar 1 a finales de 2023, con entrada en vigor durante 2024 una vez completados los procesos domésticos de ratificación. La hoja de ruta no se ha cumplido. La fecha límite ampliada, de 30 de junio de 2024, transcurrió sin alcanzarse el consenso necesario sobre los aspectos técnicos pendientes, especialmente en relación con la asignación de derechos de gravamen entre las jurisdicciones implicadas y los mecanismos de resolución de controversias. La declaración de las copresidencias del Inclusive Framework, de enero de 2025, reconoce, explícitamente, la dilación del proceso y plantea una agenda de trabajo continuada sin un compromiso firme de calendario.

La decisión presidencial estadounidense, de 20 de enero de 2025, materializada en el memorándum por el que se declara que el Inclusive Framework de la OCDE no tiene fuerza ni efecto en Estados Unidos, ha alterado, significativamente, el horizonte de viabilidad del Pilar 1. El memorándum presidencial de 21 de febrero de 2025 reitera la posición y ordena al USTR la renovación de las investigaciones Sección 301 sobre los DST europeos. La consecuencia práctica es que **el Pilar 1**, que en su diseño original requería el compromiso de Estados Unidos como sede de los grupos multinacionales más afectados, **queda en una situación de viabilidad muy limitada**, con la imposibilidad práctica de alcanzar el umbral de firmas necesario para su entrada en vigor.

El Pilar 2 del proyecto BEPS 2.0, que establece un tipo mínimo global del 15% sobre los beneficios de los grupos multinacionales con ingresos globales superiores a 750 millones de euros, **ha avanzado en su implementación**. A diferencia del Pilar 1, que requiere la entrada en vigor de un convenio multilateral, el Pilar 2 puede aplicarse de forma unilateral por cada jurisdicción mediante reglas domésticas. **España ha transpuesto las normas del Pilar 2 mediante la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, en línea con la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo**. Aproximadamente

cuarenta jurisdicciones disponen ya de legislación interna para aplicar el Pilar 2 a partir del ejercicio fiscal 2024. La administración estadounidense ha optado por la no implementación del Pilar 2, alegando incompatibilidades con el régimen GILTI doméstico estadounidense, lo que ha generado fricción adicional con los países que sí han implementado el marco.

La consecuencia para el IDSD del estancamiento del Pilar 1 es directa y de gran calado. La justificación invocada en la exposición de motivos de la Ley 4/2020 (medida transitoria a la espera del acuerdo multilateral) **se ha vaciado parcialmente de contenido cinco años después**, dado que el acuerdo multilateral se ha alejado en lugar de aproximarse. Esta circunstancia configura un problema de sostenibilidad jurídica del IDSD que la cuarta parte del artículo aborda en detalle al examinar las opciones de política pública disponibles. **La cuestión que el legislador debe resolver ya no es cómo articular la transición del IDSD al Pilar 1, sino cómo gestionar la consolidación *de facto* de un impuesto unilateral que, según la propia exposición de motivos de la Ley, no debía ser permanente**.

3. Análisis empírico para España

La tercera parte del artículo presenta el análisis empírico del IDSD para el caso español. La estructura sigue el orden lógico del proceso: recaudación efectiva frente a la proyección original; traslación documentada al tejido productivo; estimación de la incidencia económica; costes asociados (administrativos, ecosistema digital y exposición arancelaria); comparativa con el Reino Unido como *benchmark* cuantitativo y síntesis cuantitativa final. El análisis se sustenta, exclusivamente, en datos de fuentes oficiales y en estimaciones razonadas a partir de variaciones publicadas, con identificación expresa del grado de provisionalidad de cada cifra.

3.1. Recaudación efectiva y brecha respecto a la proyección

La proyección recaudatoria oficial del IDSD ha sido objeto de revisiones sucesivas desde el primer anuncio gubernamental. La nota de prensa del Consejo de Ministros de 19 de octubre de 2018, en la que se informó del Anteproyecto de Ley, proyectó una recaudación anual de 1.200 millones de euros. La memoria económica que acompañó al texto definitivo de la Ley 4/2020, incorporada a los Presupuestos Generales del Estado para 2021, ajustó la proyección a la baja hasta los 968 millones de euros anuales. La estimación se construyó tomando como referencia el cálculo de la Comisión Europea para el conjunto de la Unión Europea, que arrojaba un potencial recaudatorio de 728 millones de euros para España aplicando un umbral de 5 millones de euros, ajustado al alza hasta los 968 millones por el menor umbral de 3 millones contemplado en el texto español.

La recaudación efectiva del primer ejercicio (2021) se publicó en la Nota Informativa 4 del Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2021 de la AEAT. **El IDSD devengado en 2021 ascendió a 240 millones de euros y la recaudación de caja, condicionada por el calendario de ingreso, se situó en 166 millones de euros considerando los tres trimestres efectivamente**

ingresados durante el año natural. La distribución trimestral del devengo presenta un patrón creciente desde los 40 millones del primer trimestre hasta los 73 millones del cuarto, indicativo de las dificultades iniciales en la implementación del nuevo impuesto y de la curva de aprendizaje de los contribuyentes en la cumplimentación del modelo 490. La concentración de la recaudación es elevada: **aproximadamente el 81% de los ingresos totales devengados procedió de los grupos contribuyentes de mayor tamaño**, conforme al desglose por tramos de base imponible publicado por la AEAT.

TABLA 1
Proyección y recaudación del IDSD en España
Millones de euros

Concepto	Importe (M €)	Fuente
Estimación Consejo de Ministros (octubre 2018)	1.200	Nota de prensa Consejo de Ministros
Estimación Comisión Europea (umbral 5 M €)	728	Memoria Ley 4/2020
Proyección PGE 2021 (umbral 3 M €)	968	Memoria económica Ley 4/2020
IDSD devengado 2021 (oficial AEAT)	240	IAR 2021, Nota Informativa 4
IDSD caja 2021 (oficial AEAT, 3 trimestres)	166	IAR 2021, Nota Informativa 4
Brecha proyección vs. devengo 2021	–728	Cálculo a partir de fuentes oficiales

Fuente: AEAT, Informe Anual de Recaudación Tributaria 2021, Nota Informativa 4. Memoria económica de la Ley 4/2020. Nota de prensa del Consejo de Ministros de 19 de octubre de 2018.

La brecha entre la proyección oficial y la recaudación efectiva en el primer ejercicio fue de 728 millones de euros, equivalente a una desviación negativa del 75,2% respecto a la cifra proyectada en la memoria económica. Esta magnitud se sitúa muy por encima de las desviaciones habituales en figuras tributarias maduras y obliga a una reflexión sobre las causas. La propia AEAT, en la Nota Informativa 4 del Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2021, identifica dos causas principales del error de previsión: la sobrestimación del potencial recaudatorio incorporada en la estimación de la Comisión Europea, manifestada, también, en otros países que aprobaron tributos análogos, y las dificultades inherentes a la implementación de una norma novedosa en su primer año de funcionamiento.

La serie de recaudación en los ejercicios sucesivos muestra una estabilización en niveles muy alejados de la proyección original. La integración del impuesto al Concierto Económico con el País Vasco se materializó con efectos del segundo trimestre de 2022, y al Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra desde el primer trimestre de 2023. Los ajustes forales correspondientes restaron a la recaudación gestionada por la AEAT 11 millones de euros en 2022 y 5 millones de euros en 2023, último ajuste residual antes de la asunción plena de la gestión por las haciendas forales. En 2024 ya no se realizaron ajustes forales en el IDSD.

El Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2023, publicado por la AEAT, señala que el IDSD aportó, en 2023, unos 25 millones de euros más en términos de caja que en 2022. El Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2024 indica que la recaudación del IDSD aumentó un 23,8% en 2024 con respecto a 2023, beneficiándose, adicionalmente, de la desaparición de los ajustes forales que reducían la recaudación gestionada por la AEAT en los ejercicios anteriores. No obstante, la información más reciente, en el informe de 2025, ha revisado ligeramente a la baja la recaudación de los años 2023 y 2024, hasta los 308 y 375 millones, respectivamente, situando la **recaudación efectiva del IDSD, del año 2025, en 410 millones de euros**. Por lo tanto, la serie de recaudación efectiva del IDSD se sitúa en niveles persistentemente inferiores a los proyectados originalmente, sin que el quinto año de aplicación del tributo haya permitido cerrar la brecha en términos significativos.

TABLA 2
Evolución de la recaudación del IDSD
Datos verificados y estimaciones razonadas, millones de euros

Ejercicio	Devengo (M €)	Caja (M €)	Variación caja
2021	240 (oficial)	166 (3T, oficial)	n/a
2022	Provisional	≈ 290	Cuatro trimestres completos
2023	Provisional	≈ 308	+6,3%
2024	Provisional	≈ 375	+21,7%
2025	Provisional	≈ 410	+9,2%

Fuente: AEAT, Informes Anuales de Recaudación Tributaria 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025. Los datos definitivos por ejercicio están publicados en el Cuadro 6.5 y 7.1 del IAR de la AEAT correspondiente.

La recaudación de 2025 supone apenas el 42% de lo proyectado en la memoria económica y el acumulado 2021-2025 se sitúa en 1.550 millones de euros frente a los 4.840 proyectados.

La brecha acumulada entre la proyección de la memoria económica y la recaudación efectiva, durante el quinquenio 2021-2025, se aproxima a los 3.300 millones de euros. Esta cifra se obtiene comparando, por un lado, la proyección original de 968 millones durante los cinco años de vigencia del impuesto, lo que equivaldría a un ingreso acumulado de 4.840 millones de euros; frente a la **recaudación efectiva de los cinco años, que se sitúa, en términos acumulados, en 1.550 millones de euros**. La diferencia, próxima a los 3.300 millones de euros, es el coste de oportunidad recaudatorio del impuesto frente a su propio *benchmark* oficial, sin entrar a valorar los costes adicionales asociados que se examinan en los apartados siguientes.

3.2. Documentación de la traslación: Google, Amazon y Apple

La traslación del IDSD al tejido productivo español está documentada de forma primaria por las propias empresas afectadas, no inferida indirectamente a partir de evidencia estadística agregada. Tres operadores principales (Google, Amazon y Apple) comunicaron a sus respectivas bases de clientes españoles, durante la primavera de 2021, el establecimiento de recargos explícitamente vinculados al IDSD.

Google comunicó a sus anunciantes españoles, mediante notificación oficial difundida durante el mes de marzo de 2021, el establecimiento de un recargo del 2% sobre las facturas de Google Ads correspondientes a anuncios servidos en España, con efectos desde el 1 de mayo de 2021. La comunicación de la compañía justifica, explícitamente, el recargo por el coste asociado al cumplimiento del nuevo impuesto y se integra en una política más amplia de traslación que ya estaba aplicando en otras jurisdicciones con DST análogos: 2% en el Reino Unido y 5% en Austria y Turquía desde noviembre de 2020. La página de soporte oficial de Google Ads documenta el recargo bajo el concepto de «Regulatory Operating Costs» y lo aplica de forma automática a las facturas mensuales de los anunciantes.

Con efectos desde julio de 2024, la página oficial de Google Ads sobre recargos por jurisdicción («Jurisdiction-specific surcharges») documenta que el «Regulatory Operating Costs» aplicado a los anuncios servidos en España se elevó del 2% al 3%, igualando el tipo nominal del IDSD. Desde esa fecha, por tanto, la traslación de Google del impuesto es íntegra.

Amazon comunicó a los vendedores del *marketplace* español, en enero de 2021, el establecimiento de un recargo del 3% sobre las comisiones cobradas a los vendedores, con efectos desde el 1 de abril de 2021. La traslación es de magnitud equivalente al tipo nominal del impuesto. La comunicación oficial de Amazon a los vendedores incluye el detalle del cálculo y la justificación del recargo en términos similares a los empleados por Google. La traslación afecta, principalmente, a las pequeñas y medianas empresas españolas que utilizan el *marketplace* para acceder al mercado, especialmente significativo en sectores como la moda, los productos de hogar, la electrónica de consumo y los productos de gran consumo.

Apple ha aplicado ajustes tarifarios en App Store en jurisdicciones con DST, incluida España, en línea con los recargos aplicados en otros mercados con tributos análogos. La compañía ha actualizado la estructura de comisiones a desarrolladores incluyendo un componente vinculado al cumplimiento de los DST locales. La traslación a desarrolladores españoles, aunque de magnitud agregada inferior a la observada en publicidad y *marketplace*, afecta, singularmente, al ecosistema de desarrollo de *software* y aplicaciones móviles.

TABLA 3
Recargos vinculados al IDSD comunicados oficialmente por las plataformas

Operador	Magnitud del recargo	Fecha efectiva	Ámbito afectado
Google	2% sobre Google Ads	1 de mayo de 2021	Anunciantes con anuncios en España
	3% sobre Google Ads	1 de julio de 2024	
Amazon	3% sobre comisiones	1 de abril de 2021	Vendedores del *marketplace* español
Apple	Ajustes tarifarios	Implementación gradual	Desarrolladores con descargas en España

Fuente: Comunicados oficiales de Google (marzo de 2021, en vigor en mayo de 2021; julio de 2024), Amazon (enero 2021, en vigor en abril de 2021) y Apple (sucesivas actualizaciones de su política tarifaria). Los recargos figuran detallados en las páginas oficiales de soporte de cada plataforma.

3.3. Estimación de la incidencia económica sobre las empresas españolas

La cuantificación de la incidencia económica final del IDSD sobre las empresas españolas requiere combinar los datos sobre traslación documentada en el apartado anterior con la información sobre la inversión publicitaria digital, la actividad de *marketplace* y el ecosistema de aplicaciones móviles. La fuente fundamental para España es el Estudio de Inversión Publicitaria en Medios Digitales que IAB Spain publica, anualmente, desde 2003, en colaboración con PwC.

Conforme al Estudio de Inversión Publicitaria en Medios Digitales 2026 de IAB Spain (datos correspondientes al ejercicio 2025), la inversión publicitaria digital en España alcanzó los 6.211,2 millones de euros, un 11,2% más que en 2024. La inversión en *search* representó el **32%** del total, con **1.992,6 millones de euros**, mientras que las redes sociales captaron el **29,5% (1.832,5 millones de euros)**. La inversión publicitaria digital española está concentrada en los servicios prestados por los grandes operadores estadounidenses contribuyentes del IDSD, lo que implica que **la mayor parte del recargo aplicado por Google a sus anunciantes recae sobre el sector publicitario español**.

Según los sucesivos Estudios de Inversión Publicitaria en Medios Digitales de IAB Spain, la inversión publicitaria digital en España ha pasado de 4.114 millones de euros, en 2021, a 6.211,2 millones en 2025, un crecimiento acumulado superior al 50% en cuatro años. La serie muestra una expansión sostenida: 4.527 millones en 2022, 4.970 millones en 2023, 5.584 millones en 2024 y 6.211,2 millones en 2025.

La estimación del coste trasladado al sector publicitario digital español a través del recargo de Google se sitúa en 112 millones de euros en 2025. Esta cifra, en sí misma, es más conservadora que escenarios alternativos en los que se asuma una traslación íntegra (100%) sobre toda la inversión publicitaria digital, en cuyo caso el coste agregado podría aproximarse a los 186 millones de euros anuales. Añadiendo el efecto del recargo del 3% de Amazon sobre los vendedores españoles del *marketplace*, que opera sobre una base económica menos visible públicamente pero relevante en sectores como la moda, los productos de hogar y la electrónica de

consumo, y los ajustes tarifarios de Apple sobre los desarrolladores españoles, **el coste agregado anual trasladado al tejido empresarial nacional puede situarse en una banda razonable de 160-230 millones de euros**. **Esto es, entre un 40% y más de la mitad de la recaudación efectiva del impuesto en 2025**.

TABLA 4
Inversión publicitaria digital en España e impacto estimado del recargo de Google
Millones de euros

Ejercicio	Inversión digital total (M €)	Recargo estimado (60% × 2%*)	Variación interanual del recargo
2021	4.114	49,4	n/a
2022	4.527	54,3	+10%
2023	4.970	59,6	+9,8%
2024	5.584	84 (recargo 2,5%)	+41%
2025	6.211	112 (recargo 3%)	+33%

Fuente: Inversión digital: IAB Spain, Estudio de Inversión Publicitaria en Medios Digitales de 2022 a 2025. Recargo estimado: hipótesis conservadora del 60% de la inversión sujeta efectivamente al recargo del 2% de Google hasta el primer semestre de 2024 y del 3% en adelante, sin contabilizar los efectos sobre *marketplace* de Amazon ni sobre desarrolladores de Apple.

Esta cifra de coste trasladado ilustra que la incidencia económica del IDSD no responde al planteamiento que se invocó durante su tramitación parlamentaria, cuando se presentó como un gravamen sobre los grandes grupos tecnológicos. En la práctica, **la carga económica del impuesto se reparte entre los grupos contribuyentes, que asumen la parte no trasladada de la cuota, y el tejido empresarial español, que soporta la parte repercutida a través de los recargos**. El resultado es que **una parte relevante de un impuesto concebido para gravar a las plataformas acaba recayendo sobre las empresas españolas que contratan sus servicios**.

De esta manera, la incidencia recae, mayoritariamente, sobre pequeñas y medianas empresas. La estructura del mercado publicitario digital español muestra una gran fragmentación en el lado de la demanda (decenas de miles de anunciantes activos) frente a la elevada concentración en el lado de la oferta. Esta asimetría de poder de negociación implica que las pequeñas empresas anunciantes tienen menos capacidad para renegociar los recargos aplicados, mientras que los grandes anunciantes y agencias pueden eventualmente obtener condiciones particulares. La consecuencia es que **la incidencia agregada del IDSD presenta un perfil regresivo en términos de tamaño empresarial, agravando la presión competitiva sobre las pymes españolas en mercados con elevada concentración**.

3.4. Costes asociados, ecosistema digital y exposición arancelaria

Los costes asociados al IDSD trascienden la incidencia económica directa sobre las empresas españolas analizada en el apartado anterior. Cuatro categorías adicionales de costes merecen

consideración para una valoración integral del impuesto: los **costes administrativos directos**; los **costes sobre el ecosistema digital español**; la **exposición arancelaria recurrente** y los **costes diplomáticos derivados de la conflictividad bilateral con Estados Unidos**.

Los **costes administrativos directos del IDSD** incluyen los **costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes** (gestión del modelo 490, sistemas de localización de usuarios, controles internos de cumplimiento, asesoramiento jurídico y fiscal especializado) y los **costes de gestión soportados por la AEAT** (desarrollo y mantenimiento del sistema informático, formación de inspectores, planes de control específicos). La AEAT incluyó el IDSD entre las líneas prioritarias del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2024, lo que implica una asignación de recursos inspectores específicos. La estimación pública de estos costes no se desagrega habitualmente en los informes oficiales españoles, a diferencia del Reino Unido, donde el Digital Services Tax Review Report del HMRC, de noviembre de 2025, cifra el coste total de implementación del DST británico para HMRC en 6,3 millones de libras esterlinas.

Los **costes sobre el ecosistema digital español** son menos cuantificables, pero potencialmente significativos. La traslación documentada del IDSD a los anunciantes y vendedores reduce el atractivo competitivo de los canales digitales gravados frente a alternativas (medios tradicionales, canales propios) y puede ralentizar la digitalización del tejido empresarial español, especialmente en pymes con elasticidad alta de gasto publicitario. Aunque la inversión publicitaria digital española ha mantenido un crecimiento positivo en términos agregados durante la vigencia del IDSD (11,2% en 2025; 12,3% en 2024; 9,8% en 2023), no es posible identificar contrafactual: cuál habría sido la trayectoria sin el impuesto.

La **exposición arancelaria recurrente** es, probablemente, el coste asociado más visible y mejor documentado del IDSD. La determinación del USTR de enero de 2021 calificó al IDSD español como discriminatorio y ordenó la imposición de aranceles adicionales del 25% sobre una lista de 36 partidas del Sistema Armonizado correspondientes a productos españoles seleccionados. La selección de productos no fue aleatoria: el USTR optó por bienes de exportación con elasticidad-precio relativamente baja en el corto plazo y con sustituibilidad limitada en el mercado estadounidense, principalmente vino, aceite de oliva, productos agroalimentarios selectos y determinadas manufacturas de cuero y textiles.

Los aranceles fueron suspendidos por 180 días el 2 de junio de 2021 para dar tiempo a las negociaciones multilaterales en la OCDE, y formalmente terminados el 18 de noviembre de 2021 tras el Acuerdo del Inclusive Framework, de 8 de octubre de 2021, y el Joint Statement, de 21 de octubre de 2021, entre el Departamento del Tesoro estadounidense y los gobiernos de Austria, Francia, Italia, España y el Reino Unido. La terminación de la acción Sección 301 fue, sin embargo, condicional al cumplimiento del compromiso multilateral. El memorándum presidencial estadounidense de 21 de febrero de 2025 ha reactivado la presión arancelaria, instruyendo al USTR la renovación de las investigaciones Sección 301 sobre los DST europeos. La consecuencia directa es la reinstauración de la incertidumbre arancelaria sobre las exportaciones españolas seleccionadas.

El contexto arancelario general de 2025-2026 amplifica esta exposición. Con independencia del IDSD, las exportaciones españolas soportan ya aranceles estadounidenses del 25% al 50% sobre acero y aluminio, del 15 % sobre automóviles tras el acuerdo UE-Estados Unidos, de julio de 2025, y un arancel «recíproco» del 15% cuya base legal quedó en entredicho tras la sentencia Learning Resources, Inc. v. Trump (febrero de 2026), sustituido temporalmente por un recargo del 10% al amparo de la Sección 122 de la Trade Act. Las estimaciones disponibles del coste de estos aranceles generales para la economía española oscilan entre los 1.388 millones de euros (CEOE, abril de 2025, para un arancel generalizado del 10%, en torno al 0,1% del PIB) y los 1.800 millones de euros (Cámara de Comercio de España, para un arancel del 15%, aproximadamente el 10% de las exportaciones de bienes a Estados Unidos); el propio Instituto de Estudios Económicos ha estimado un menor crecimiento acumulado de hasta seis décimas de PIB en 2025-2026. La exposición comercial directa de España a Estados Unidos (4,4% del PIB frente a una media europea del 10,1%) es relativamente reducida, pero se concentra en los sectores agroalimentarios y manufactureros que ya figuraron en el Annex A de 2021, cuyo valor comercial se cifró entonces en unos 324 millones de dólares. La comparación de órdenes de magnitud es elocuente: el IDSD recauda en torno a 400 millones de euros anuales, mientras que los aranceles generales ya vigentes cuestan a España entre 1.400 y 1.800 millones. La eliminación del IDSD no garantizaría la retirada de esos aranceles, que responden a disputas más amplias, pero su mantenimiento (y, con mayor razón, su elevación) ofrece un fundamento específico para ampliarlos.

A la vía arancelaria se han añadido, en 2025, tres herramientas de represalia adicionales que no requieren nueva legislación: las restricciones sobre la prestación transfronteriza de servicios por empresas europeas en Estados Unidos, amenazadas por el USTR en diciembre de 2025 con mención expresa de Amadeus IT Group; las limitaciones de acceso de empresas españolas a contratos y licitaciones financiados por el Gobierno federal, especialmente en construcción, energía e infraestructuras; y la eventual activación de la Sección 891 del Internal Revenue Code, que duplicaría los tipos aplicables a las empresas españolas con operaciones en Estados Unidos (del 21% al 42% en el impuesto sobre sociedades y del 30% al 60% en la retención sobre dividendos y cánones), con impacto potencial sobre grupos como Santander, BBVA, Iberdrola, Inditex, Telefónica o la propia Amadeus. Su probabilidad de activación es baja tras la retirada de la Sección 899 en julio de 2025, pero el mero hecho de que figure en dos memorandos presidenciales altera la evaluación de riesgo de las empresas españolas con presencia en el mercado estadounidense, sectores todos ellos ajenos a la actividad gravada por el IDSD.

La cuantificación del coste arancelario potencial requiere combinar los volúmenes de exportación de los productos afectados con el efecto previsible del arancel del 25% sobre la demanda estadounidense. Las exportaciones agroalimentarias españolas a Estados Unidos, según datos de la Secretaría de Estado de Comercio (Datacomex) y de Eurostat-Comext, han mantenido niveles elevados durante todo el quinquenio, con el aceite de oliva, el vino y los productos cárnicos como categorías principales. La aplicación efectiva de un arancel del 25% sobre estas categorías generaría un coste estimado anual significativo para los exportadores españoles, con el agravante de que la sustituibilidad de los productos en el mercado estadounidense no es perfecta: el aceite de oliva español, el vino de Jerez, el jamón ibérico o las aceitunas

españolas tienen denominación de origen y diferenciación de producto que no se reemplazan automáticamente.

TABLA 5
Productos españoles incluidos en el Annex A del USTR (Sección 301, junio de 2021)

Categoría de producto	Volumen exportador estimado	Arancel anunciado
Vinos espumosos y de Jerez	Significativo, denominaciones de origen	25%
Aceite de oliva (varias preparaciones)	Una de las principales partidas	25%
Productos agroalimentarios seleccionados	Aceitunas, conservas, embutidos	25%
Manufacturas de cuero y similares	Calzado y artículos de viaje	25%
Determinados productos químicos	Específicos del Annex A	25%

Fuente: USTR, Notice of Action in the Section 301 Investigation of Spain's Digital Services Tax (Federal Register, 7 de junio de 2021), Annex A. Los aranceles fueron suspendidos el 2 de junio de 2021 y formalmente terminados el 18 de noviembre de 2021. El memorándum presidencial de 21 de febrero de 2025 ha reactivado la investigación Sección 301.

La asimetría entre la magnitud recaudatoria del IDSD (410 millones de euros anuales en términos de caja en 2025) y la exposición arancelaria potencial sobre las exportaciones agroalimentarias y manufactureras españolas (de magnitud comparable o superior si se materializase, íntegramente, la amenaza arancelaria) configura un balance coste-beneficio del impuesto significativamente desfavorable. La asimetría es particularmente relevante porque la incidencia de los aranceles recaería sobre sectores productivos completamente ajenos a la actividad gravada (productores de vino y aceite, manufacturas tradicionales) que no obtienen ningún beneficio compensador del IDSD.

3.5. Comparativa cuantitativa con el Reino Unido

La comparación con el Reino Unido es metodológicamente útil porque el Digital Services Tax británico es la figura más próxima al IDSD español tanto en su diseño como en su contexto multilateral, lo que permite contrastar el desempeño relativo de ambos tributos. El UK DST entró en vigor el 1 de abril de 2020, casi un año antes que el IDSD, lo que significa que existe ya una serie temporal cerrada para los ejercicios 2021-2022 a 2024-2025 publicada por HMRC.

El UK DST grava con un tipo del 2% los ingresos derivados de los servicios de motor de búsqueda en línea, redes sociales y mercados de internet, prestados a usuarios del Reino Unido. Los umbrales son de 500 millones de libras esterlinas de ingresos globales relevantes y 25 millones de libras esterlinas de ingresos atribuibles a usuarios británicos. La estructura es, por tanto, análoga a la del IDSD español, pero con un tipo significativamente inferior (2% frente a 3%), un umbral global más reducido en términos relativos y un umbral nacional sustancialmente superior (25 millones frente a 3 millones de euros).

Conforme al Digital Services Tax Review Report publicado por HMRC en noviembre de 2025, la recaudación del UK DST ha seguido una trayectoria notablemente ascendente desde su introducción. La recaudación efectiva ha excedido sistemáticamente la previsión inicial, lo que el HMRC atribuye al crecimiento sostenido del mercado digital británico y, en particular, del segmento de publicidad *online*, así como a una correcta calibración de los umbrales y la base imponible.

TABLA 6
Recaudación del UK Digital Services Tax
Millones de libras esterlinas

Ejercicio fiscal	Recaudación (M £)	Variación interanual
2021-2022	380	n/a
2022-2023	576	+51,6%
2023-2024	678	+17,7%
2024-2025	808	+19,2%

Fuente: HMRC, Digital Services Tax Review Report, noviembre de 2025, Tabla 4.A. Las cifras corresponden al año fiscal británico (abril a marzo). National Audit Office (2022), Investigation into the Digital Services Tax.

La diferencia de magnitud entre la recaudación británica y la española es notable. En 2024-2025, último ejercicio cerrado, el UK DST recaudó 808 millones de libras esterlinas (aproximadamente 950 millones de euros al tipo de cambio medio del periodo). El IDSD español, con un tipo nominal del 3% frente al 2% británico y umbrales más restrictivos en el componente nacional, recaudó, en 2024, una cantidad inferior a 400 millones de euros en términos de caja. La diferencia, de proporción cercana al doble en favor del Reino Unido, no se explica únicamente por el mayor tamaño del mercado digital británico ni por el tipo nominal mayor.

Tres factores explican mejor la diferencia. Primero, el umbral nacional del UK DST (25 millones de libras esterlinas, equivalentes a unos 30 millones de euros) es diez veces superior al umbral nacional español (3 millones de euros), pero la cobertura efectiva del impuesto británico es similar porque el mercado digital británico es de mayor escala, lo que captura, efectivamente, a los grandes operadores manteniendo fuera del impuesto a operadores intermedios. Segundo, la definición funcional de los servicios sujetos al UK DST es más restringida (motores de búsqueda, redes sociales y mercados de internet, sin incluir servicios genéricos de transmisión de datos), lo que reduce la litigiosidad interpretativa y favorece la liquidación efectiva del tributo. Tercero, el HMRC informa que la implementación del UK DST no ha generado fricción significativa de cumplimiento (no se han identificado casos de fraude o evasión específicos del impuesto), lo que sugiere una arquitectura administrativa más eficiente.

Una conclusión analítica relevante de la comparación es que **el diseño técnico de un tributo sobre servicios digitales puede afectar, significativamente, a su rendimiento recaudatorio efectivo, sin que la mera elevación del tipo nominal o la reducción de los umbrales nacionales**

garantice una recaudación mayor. El IDSD español parece sufrir, en términos relativos al UK DST, problemas de delimitación del ámbito subjetivo, complejidad interpretativa y fricción administrativa que han contribuido al bajo rendimiento recaudatorio frente a la proyección original de la memoria económica.

3.5.1. Comparativa con Francia e Italia: los DST hermanos de la Directiva COM(2018) 148

La comparación con Francia e Italia es metodológicamente más informativa que la realizada en el apartado 3.5 con el Reino Unido por una razón estructural: los tres ordenamientos comparten matriz conceptual común al estar construidos sobre la misma propuesta de Directiva COM(2018) 148 final, aplican un tipo nominal idéntico del 3%, replican el mismo umbral global de 750 millones de euros de cifra de negocios y gravan las mismas tres categorías de servicios (publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos de usuarios). **Las diferencias residen en los umbrales nacionales, en el tratamiento de la doble imposición y, sobre todo, en el rendimiento recaudatorio efectivo**. La comparativa con dos figuras hermanas dentro del mercado único permite aislar el factor «diseño normativo» del factor «contexto institucional y administrativo» en la explicación del bajo rendimiento del IDSD.

La Tabla 7 sintetiza los elementos estructurales de las tres figuras. Los dos rasgos de diseño que diferencian al **IDSD español** son, por un lado, el **umbral nacional más exigente** (3 millones de euros frente a 5,5 millones en Italia y 25 millones en Francia), que amplía el perímetro subjetivo del impuesto incluyendo a operadores intermedios; y, por otro, la **calificación como tributo indirecto**, que produce el problema de doble imposición efectiva analizado en el apartado 1.3. Italia, mediante una solución técnica distinta, contempla la deducibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales (ISD) de la base del Impuesto sobre Sociedades doméstico (IRES), neutralizando el efecto de sobreimposición que en España queda sin compensar.

Las tres figuras incorporan, en sus respectivos documentos presupuestarios de acompañamiento, una estimación inicial del rendimiento recaudatorio. La Tabla 8 recoge esas estimaciones junto con el documento normativo en el que figuran. **Las cifras española e italiana son notablemente superiores a la francesa en la proyección inicial**, pese a que Francia opera sobre un mercado digital de mayor escala. La explicación radica, en el caso español, en la metodología de la memoria económica de la Ley 4/2020, que extrapoló al alza la estimación de la Comisión Europea reduciendo el umbral nacional de 5 a 3 millones de euros; en el caso italiano, en la combinación de la cuota del PIB italiano sobre el agregado europeo, un recargo del 15% y un ajuste por la ampliación del mercado según el informe AGCOM 2019.

TABLA 7
Comparación de la arquitectura del IDSD español, la TSN francesa y el ISD italiano

Elemento	España (IDSD)	Francia (TSN)	Italia (ISD)
Norma de creación	Ley 4/2020, de 15 de octubre	Loi 2019-759, de 24 de julio	Legge 145/2018, art. 1, ap. 35-50
Entrada en vigor efectiva	16 de enero de 2021	1 de enero de 2019	1 de enero de 2020
Tipo nominal	3%	3%	3%
Umbral global de cifra de negocios	750 millones de euros	750 millones de euros	750 millones de euros
Umbral nacional de ingresos	3 millones de euros	25 millones de euros	5,5 millones de euros
Hechos imponibles	Publicidad en línea; intermediación en línea; transmisión de datos	Publicidad dirigida; intermediación en línea; transmisión de datos	Publicidad dirigida; intermediación en línea; transmisión de datos
Calificación jurídica	Tributo indirecto	Tributo *sui generis* (CIBS desde 2024)	Tributo indirecto deducible del IRES
Problema de doble imposición	No resuelto (no acreditable)	Parcialmente mitigado vía IS doméstico	Mitigado por deducibilidad del IRES
Determinación USTR Sección 301 (2021)	Discriminatorio; aranceles 25% suspendidos	Discriminatorio; aranceles 25% suspendidos	Discriminatorio; aranceles 25% suspendidos

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 4/2020 (BOE núm. 274, de 16 de octubre de 2020); Loi n.° 2019-759, de 24 de julio de 2019 (Journal Officiel de la République Française; desde el 1 de enero de 2024 codificada en los artículos L. 453-45 a L. 453-85 del Code des impositions sur les biens et services); Legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, apartados 35 a 50 (Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 302), modificada por la Legge 27 dicembre 2019, n. 160 y por la Legge 30 dicembre 2024, n. 207. USTR (2021): Notice of Determination Pursuant to Section 301 (14 de enero de 2021) y Notice of Action (7 de junio de 2021).

La recaudación efectiva del cuatrienio 2021-2024 ofrece el contraste más revelador entre las tres figuras hermanas. La Tabla 9 sintetiza la serie disponible. **Francia recauda, aproximadamente, el doble que España en cada ejercicio comparable**, pese a tener el umbral nacional más alto (25 millones de euros) y, por tanto, un perímetro subjetivo más estrecho. **Italia**, con un umbral nacional intermedio (5,5 millones de euros), **ha acelerado su recaudación hasta superar a España en, aproximadamente, 80 millones de euros en 2024**, pese a partir de niveles muy similares en 2021. La conclusión analógica a la del apartado 3.5 es robusta también al ampliar la muestra: **la combinación de umbral nacional más exigente y tipo nominal idéntico que caracteriza al diseño español no se traduce en una recaudación mayor**.

TABLA 8
Estimaciones iniciales de recaudación del impuesto y documento normativo de referencia

País	Estimación inicial	Documento de respaldo
España	968 millones de euros anuales	Memoria del Análisis de Impacto Normativo del Anteproyecto de la Ley 4/2020, recogida en el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2021
Francia	400 millones (2019); 450 (2020); 550 (2021)	Étude d'impact del Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques, 5 de marzo de 2019 (Assemblée Nationale, doc. l15b1737)
Italia	708 millones de euros anuales	Dossier del Servizio Bilancio del Senato sobre la Legge di Bilancio 2019 (Legge 145/2018), Relazione Tecnica del Ministerio de Economía y Finanzas

Fuente: Elaboración propia a partir de la Memoria económica de la Ley 4/2020 (España); Étude d'impact del proyecto de ley francés de la TSN, marzo de 2019 (Assemblée Nationale); Servizio Bilancio del Senato della Repubblica, dossier de la Legge di Bilancio 2019; Osservatorio CPI, Università Cattolica del Sacro Cuore, «Le imposte sui servizi digitali in Italia e in Europa».

El análisis comparado permite extraer cinco observaciones analíticas relevantes para la evaluación del IDSD español. Primera, el principio de *pass-through* documentado en los apartados 3.2 y 3.3 opera con intensidad análoga en los tres países: tanto Google como Amazon establecieron en Francia recargos del 2% y del 3% respectivamente, formalmente paralelos a los aplicados en España desde abril y mayo de 2021. **La traslación al tejido empresarial nacional es, por tanto, un rasgo estructural de los DST construidos sobre la matriz COM(2018) 148, no una característica diferencial del diseño español**.

TABLA 9
Recaudación efectiva del impuesto digital en España, Francia e Italia, 2021-2024
Millones de euros

Ejercicio	España (IDSD)	Francia (TSN)	Italia (ISD)
2021	240 (devengo); 166 (caja, 3T)	474	240
2022	290	591	298
2023	308	670	391
2024	375	aprox. 750	455

Fuente: España: AEAT, Informes Anuales de Recaudación Tributaria 2021-2025. Francia: Direction Générale des Finances Publiques, datos de rendimiento de la TSN recogidos por la Assemblée Nationale (rapports parlementaires) y la prensa económica especializada *(Les Échos, Option Finance)*. Italia: Dipartimento delle Finanze, datos comunicados por su director, Giovanni Spalletta, en convegno del Senato (julio de 2025), recogidos por *Iusletter* y *Il Sole 24 Ore;* series de los años 2021-2023 publicadas en el Conto del Bilancio dello Stato y dato preliminar de 2024 procedente de la Audizione de la Corte dei Conti sobre el Disegno di Legge di Bilancio 2025. Nota: los datos italianos por año de cobro corresponden a las declaraciones del ejercicio fiscal anterior; las cifras española y francesa se refieren al año de devengo o caja según se indica.

Segunda, **el problema de la doble imposición efectiva tiene resoluciones técnicas asimétricas entre los tres países**. **Italia**, mediante la deducibilidad del ISD de la base del IRES, neutraliza, en gran medida, el efecto y elimina uno de los argumentos centrales que la doctrina invoca contra la figura. **España**, al calificar el IDSD como tributo indirecto sin vía de acreditación

cruzada, materializa la doble imposición descrita en el apartado 1.3. Esta diferencia institucional es relevante para el diseño de la opción A (mantenimiento con perfeccionamiento) discutida en la cuarta parte: la introducción de una vía de deducibilidad similar a la italiana es técnicamente viable y reduce sustancialmente el coste para los grupos contribuyentes sin afectar a la recaudación bruta.

Tercera, **la exposición arancelaria derivada de la Sección 301 del USTR es idéntica para los tres países**: la determinación de enero de 2021 calificó como discriminatorios los DST de Francia, Italia, Austria, España, Turquía y el Reino Unido, y la reactivación de febrero de 2025 incluye a Francia, Austria, Italia, España, Turquía y el Reino Unido. Esta circunstancia debilita el argumento de que la salida del IDSD podría obtenerse mediante un acuerdo bilateral español con Estados Unidos al margen del marco multilateral: el contencioso es estructural y se resolverá, probablemente, de forma simultánea para los DST europeos, lo que refuerza la conveniencia de coordinar la opción C (derogación condicionada) con los socios franceses e italianos en el seno del Inclusive Framework.

Cuarta, **la brecha entre proyección inicial y recaudación efectiva es comparable en magnitud relativa en los tres países**. En **España**, la recaudación del primer ejercicio representó, aproximadamente, el 25% de la proyección oficial; en **Italia**, la recaudación de 2021 (240 millones) supuso, aproximadamente, el 34% de la estimación inicial de 708 millones; en **Francia**, la recaudación efectiva de 2019 (276,7 millones) fue, aproximadamente, el 69% de la previsión de 400 millones del Étude d'impact. **La asimetría temporal entre proyección y desempeño es, por tanto, una característica común de los DST europeos**, lo que refuerza la lectura propuesta en el apartado 3.1 sobre la sobrestimación inicial del potencial recaudatorio en la metodología de la Comisión Europea.

Quinta y última, la posición diferencial de **Francia** en el cuadro comparativo merece atención específica. La TSN francesa ha mostrado un perfil de crecimiento sostenido (de 277 millones, en 2019, a, aproximadamente, 750 millones previstos para 2024-2025) que supera tanto a España como a Italia. La explicación no se encuentra, únicamente, en el tamaño del mercado digital francés: **el umbral nacional más alto (25 millones de euros) y la delimitación más estricta del hecho imponible reducen la litigiosidad interpretativa y favorecen el cumplimiento**, replicando la lectura formulada en el apartado 3.5 sobre el UK DST. La conclusión analítica consolidada de las dos comparativas internacionales (apartado 3.5 con el Reino Unido y este apartado 3.5.1 con Francia e Italia) es que **el diseño técnico de un DST puede afectar, significativamente, a su rendimiento efectivo: umbrales nacionales más exigentes y delimitaciones más amplias del hecho imponible, lejos de garantizar una recaudación mayor, parecen asociarse a mayores costes de cumplimiento, mayor litigiosidad y, en último término, menor recaudación efectiva**.

3.5.2. Panorama europeo de los DST y actualización de la comparativa internacional a 2025

El bloqueo del Pilar 1 ha producido, en el plano europeo, el efecto contrario al que se pretendía con la solución multilateral: **en lugar de converger hacia la retirada de los tributos unilaterales,**

el número de DST nacionales ha aumentado. A los cuatro ordenamientos pioneros (Francia, Italia, Austria y el Reino Unido) y a España se han sumado Hungría, con el tipo más alto de Europa (7,5%), y, más recientemente, Portugal (4%) y la República Checa (5%). Austria mantiene su Digitalsteuer del 5% limitada a la publicidad en línea, e Italia eliminó, en su Ley de Presupuestos para 2025, el umbral nacional de ingresos, ampliando el perímetro subjetivo de su ISD, al tiempo que su Gobierno ha sopesado, públicamente, la supresión del tributo como moneda de cambio en la negociación comercial con Estados Unidos. Por su parte, Bélgica planteó aplicar un tipo del 3%, aunque finalmente lo ha retirado para no afectar a su comercio con Estados Unidos. En paralelo, el Centre for European Policy Studies (CEPS, abril de 2025) ha estimado que un DST unificado del 5% a escala de la Unión Europea generaría unos 37.500 millones de euros anuales, propuesta que exigiría la unanimidad del artículo 113 del TFUE que ya frustró la Directiva COM (2018) 148. El resultado es un mapa fragmentado, con tipos que oscilan entre el 2% y el 7,5%, que confirma la tesis del apartado 2.1 sobre los riesgos de la solución subóptima.

La Tabla 10 actualiza la comparativa internacional con los datos de 2025 recopilados por la Computer & Communications Industry Association (CCIA), asociación que representa a los principales proveedores estadounidenses de servicios digitales y que construye su serie a partir de las fuentes oficiales de cada país (HMRC, leyes de finanzas francesas, Corte dei Conti y Unimpresa, Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT y Ministerio de Finanzas austriaco). Las cifras se expresan en dólares estadounidenses al tipo de cambio medio de cada ejercicio, lo que introduce un efecto cambiario que debe tenerse presente en la lectura de las variaciones interanuales, especialmente en 2025.

TABLA 10

Recaudación de los cinco principales DST europeos, 2021-2025

Millones de dólares al tipo de cambio medio anual

País (tipo)	2021	2022	2023	2024	2025	Acumulado (% total)
Reino Unido (2%)	521	697	840	1.034	1.245	4.337 (33%)
Francia (3%)	433	546	725	866	875	3.960 (30,1%)*
Italia (3%)	283	313	422	494	720	2.232 (17%)
España (3%)	270	299	348	448	463	1.829 (13,9%)
Austria (5%)	95	101	119	135	155	654 (5%)*
Total de los cinco mercados	**1.602**	**1.956**	**2.454**	**2.997**	**3.592**	**13.143 (100%)**

Fuente: CCIA (2026), Status of Key Digital Services Taxes 2019-2025 (julio de 2026), Annex I, a partir de fuentes oficiales nacionales.
* El acumulado de Francia y Austria incluye el ejercicio 2020 (514 y 50 millones de dólares, respectivamente), por lo que el total acumulado (13.143) es superior a la suma de las columnas 2021-2025. Las cifras francesas de 2020-2025 corresponden a las estimaciones de las sucesivas leyes de finanzas; el dato español de 2025 procede del Informe Anual de Recaudación Tributaria 2025 de la AEAT. Conversión a dólares al tipo de cambio medio anual realizada por la CCIA.

Cuatro observaciones se desprenden de la actualización. Primera, **España es, con 463 millones de dólares en 2025, el cuarto de los cinco mercados y aporta el 13,9% del total acumulado**,

pese a compartir tipo nominal con Francia e Italia y aplicar el umbral nacional más bajo de los tres: Francia recauda 1,9 veces más que España, el Reino Unido 2,7 veces más con un tipo del 2% y, en 2025, Italia ha pasado a recaudar 1,6 veces más tras eliminar su umbral nacional. Segunda, **el crecimiento español en 2025 (3,3% en dólares) es, junto con el francés (1%, aunque se trata de una estimación de ley de finanzas y no de un dato de cierre), el más bajo de los cinco mercados**, frente al 45,7% de Italia, el 20,4% del Reino Unido y el 14,8% de Austria, lo que sugiere que **el IDSD ha alcanzado una meseta recaudatoria en torno a los 400-420 millones de euros que las tendencias del mercado publicitario digital no explican por sí solas**. Tercera, **el conjunto de los cinco DST recaudó 3.592 millones de dólares en 2025 y 13.143 millones acumulados desde 2020, cifras que ilustran tanto la consolidación de estos tributos como el tamaño del contencioso comercial que sostienen con Estados Unidos**. Cuarta, la lectura de la CCIA, según la cual estos costes han sido soportados «abrumadoramente» por las empresas estadounidenses, debe matizarse a la luz de la evidencia de traslación documentada en los apartados 3.2 y 3.3: en el caso español, los recargos del 3% aplicados por Google y Amazon desplazan la incidencia efectiva hacia los anunciantes y vendedores nacionales, de modo que la cifra de 463 millones de dólares mide la recaudación del Tesoro, no la carga soportada por los contribuyentes formales.

3.6. Síntesis cuantitativa y discusión

La síntesis cuantitativa del análisis empírico permite ordenar la evaluación del IDSD en términos de tres preguntas vertebradoras que el legislador de 2020 quiso responder mediante el tributo: **cuánto se recauda, sobre quién recae económicamente la carga, y cuál es el balance neto, en términos de coste-beneficio, para el conjunto de la economía española**.

La respuesta a la primera pregunta es que **la recaudación efectiva del IDSD se ha situado, de forma persistente, en una fracción de la proyectada en la memoria económica de la Ley 4/2020**. El primer ejercicio (2021) cerró con una recaudación de caja de 166 millones de euros frente a una proyección de 968 millones; los ejercicios sucesivos han mostrado una tendencia ascendente, pero **aún en 2025, con un crecimiento del 9,2% respecto a 2024, la recaudación efectiva se sitúa en 410 millones de euros en términos de caja, que es, aproximadamente, el 42% de la proyección original. La brecha acumulada en los cinco años de aplicación, antes mencionada, se aproxima a los 3.300 millones de euros respecto a la proyección oficial**.

La respuesta a la segunda pregunta es que **la incidencia económica final del IDSD recae, mayoritariamente, sobre el tejido empresarial español a través de los recargos documentados aplicados por Google (2% sobre anunciantes, 3% desde julio de 2024), Amazon (3% sobre vendedores) y Apple (ajustes tarifarios sobre desarrolladores)**. El coste agregado trasladado al sector productivo español, estimado en una banda razonable de 160 a 230 millones de euros en 2025, representa una fracción significativa de la propia recaudación efectiva del impuesto. Esto significa que, **en términos económicos agregados, una parte sustancial del impuesto se**

autofinancia a costa de la actividad empresarial española, contraviniendo el principio implícito en el diseño original de gravar a las grandes plataformas digitales y no al tejido productivo nacional.

La respuesta a la tercera pregunta es que **el balance coste-beneficio del IDSD para el conjunto de la economía española es desfavorable cuando se incorporan al análisis los costes asociados no contemplados en la memoria económica original**. Los **costes administrativos de cumplimiento**, los **costes sobre el ecosistema digital**, la **exposición arancelaria recurrente sobre exportaciones agroalimentarias y manufactureras**, y los **costes diplomáticos derivados de la conflictividad bilateral con Estados Unidos** configuran, en su conjunto, un cuadro de coste agregado para la economía española que, sin que sea posible cuantificarlo con precisión total, resulta razonablemente comparable o superior a la propia recaudación efectiva del tributo.

La discusión académica sobre la relación entre la magnitud recaudatoria de un tributo y los costes asociados a su existencia (*compliance costs,* distorsiones, costes de oportunidad, coste de bienestar) sugiere que **un tributo cuya recaudación neta sea próxima o inferior a los costes que genera no cumple con el criterio elemental de eficiencia recaudatoria. El IDSD español, en su diseño actual, parece situarse en una zona próxima a este umbral, lo que recomienda una reconsideración de fondo de la figura tributaria**. La cuarta parte del artículo estructura tres opciones de política pública con sus respectivos costes y beneficios, y formula una recomendación analítica explícita.

4. Distorsiones, opciones de reforma y conclusiones

La cuarta parte del artículo sintetiza el balance del análisis precedente y articula tres opciones de política pública con sus respectivos costes y beneficios. La intención no es agotar el catálogo de alternativas técnicamente concebibles, sino ordenar las opciones realistas en el horizonte de la legislatura actual y formular una recomendación analítica explícita. El apartado final consolida las conclusiones del artículo en cinco tesis numeradas.

4.1. Distorsiones identificadas

El análisis precedente ha permitido identificar siete distorsiones principales **asociadas al diseño y aplicación del IDSD español**. Cada una de ellas tiene una dimensión jurídica, económica o institucional, y cada una contribuye a configurar el balance desfavorable que se sintetizó en la tercera parte del artículo.

Primera distorsión: **doble imposición efectiva sobre los grupos contribuyentes. La calificación legal del IDSD como tributo indirecto, aunque técnicamente correcta para evitar el conflicto con los Convenios para evitar la Doble Imposición, materializa una doble imposición económica sobre la misma base sin posibilidad de acreditación cruzada**. Esta distorsión no afecta directamente al tesoro español, que percibe la recaudación íntegra, pero **introduce un**

componente de fricción internacional que contribuye a la deslegitimación del tributo en el debate diplomático.

Segunda distorsión: **traslación efectiva al tejido empresarial nacional. La traslación documentada por Google, Amazon y Apple a sus clientes empresariales españoles transforma *de facto* el IDSD en un impuesto al consumo de servicios digitales soportado por el tejido productivo español, particularmente las pymes anunciantes y vendedoras**. Esta distorsión **contraviene el diseño teórico original del impuesto y altera, significativamente, su economía política**.

Tercera distorsión: **regresividad efectiva en la incidencia. La asimetría de poder de negociación entre las grandes plataformas y el tejido empresarial pequeño y mediano implica que la traslación del impuesto recae, con mayor intensidad, sobre las pymes anunciantes y vendedoras**. La consecuencia es **un perfil regresivo en términos de tamaño empresarial que el diseño original no contempló**.

Cuarta distorsión: **brecha sistemática entre proyección y recaudación. La recaudación efectiva del IDSD se ha situado, de forma persistente, en una fracción de la proyección de la memoria económica, sin que los ejercicios sucesivos hayan permitido cerrar la brecha en términos significativos**. Esta circunstancia tiene **implicaciones presupuestarias** (la previsión de ingresos en los Presupuestos Generales del Estado se ha visto sistemáticamente desbordada por la realidad) y de credibilidad técnica de los procesos de estimación tributaria.

Quinta distorsión: **exposición arancelaria recurrente. El carácter discriminatorio determinado por el USTR y la consiguiente exposición a aranceles del 25% sobre exportaciones agroalimentarias y manufactureras españolas configura una externalidad negativa sobre sectores ajenos al ámbito gravado**. La reactivación de la investigación Sección 301 en febrero de 2025 ha restablecido esta exposición, sin que la perspectiva de entrada en vigor del Pilar 1 ofrezca, actualmente, una vía clara de salida.

Sexta distorsión: **incertidumbre regulatoria y coste de cumplimiento. La complejidad interpretativa del IDSD, especialmente en relación con las reglas de localización, la delimitación de la publicidad dirigida y la determinación del sujeto pasivo en estructuras complejas, ha generado un coste de cumplimiento significativo y una incertidumbre regulatoria que afecta tanto a los contribuyentes como a la propia administración tributaria**. Los procedimientos inspectores iniciados en 2024 anticipan una fase de litigiosidad creciente que puede prolongarse durante años.

Séptima distorsión: **bloqueo de la posición negociadora multilateral. La consolidación del IDSD como medida unilateral en un contexto en el que el Pilar 1 multilateral se aleja en el horizonte deja a España en una posición negociadora menos flexible**. La administración estadounidense puede utilizar el IDSD como argumento para retrasar el avance multilateral, mientras que España queda atada a una figura tributaria cuya rentabilidad neta es cuestionable.

4.2. Tres opciones de política pública

La evaluación de las opciones de política pública para el IDSD debe partir del reconocimiento de que **las tres alternativas plausibles tienen ventajas y desventajas, y que la elección entre ellas requiere una valoración explícita de prioridades de política económica**. El artículo ordena las tres opciones de menor a mayor intensidad de cambio: mantenimiento con perfeccionamiento técnico, sustitución por una figura tributaria alternativa y derogación condicionada y ordenada.

Opción A: Mantenimiento con perfeccionamiento técnico

La opción de mantenimiento con perfeccionamiento técnico consiste en preservar la arquitectura básica del IDSD modificando aspectos puntuales de su diseño para mitigar las distorsiones identificadas. Las medidas concretas que se podrían adoptar incluyen la **introducción de un mecanismo de acreditación parcial del IDSD contra el Impuesto sobre Sociedades** (en consonancia con el Joint Statement de 21 de octubre de 2021), la **simplificación de las reglas de localización para reducir la litigiosidad interpretativa**, la **elevación del umbral nacional para excluir a operadores intermedios** y la **consolidación de la doctrina administrativa mediante una resolución actualizada de la DGT** que incorpore los criterios fijados en consultas vinculantes posteriores a 2021.

La opción A tiene la virtud de la continuidad institucional y evita los costes de transición asociados a un cambio de figura tributaria. Sin embargo, no aborda los problemas estructurales identificados: **la traslación al tejido empresarial nacional persistiría** (los recargos de Google, Amazon y Apple no desaparecerían por una modificación parcial del impuesto), **la exposición arancelaria recurrente se mantendría intacta** (la determinación del USTR sobre el carácter discriminatorio se sustenta en aspectos estructurales, no en detalles técnicos) y **la brecha entre proyección y recaudación efectiva no se cerraría en términos significativos**. La opción A es, por tanto, una opción de bajo coste político y de bajo beneficio sustantivo.

Opción B: Sustitución por una figura tributaria alternativa

La opción de sustitución supone la derogación del IDSD y su reemplazo por una figura tributaria alternativa con menores efectos distorsionadores. Las dos alternativas concretas más discutidas en la literatura son la **integración del gravamen sobre los servicios digitales en el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido** (con una eventual elevación temporal del tipo aplicado a los servicios afectados) y la **creación de una figura nueva de base imponible más amplia y tipo nominal más reducido, modulada sobre el conjunto de la facturación electrónica vinculada a usuarios españoles**.

La sustitución por integración en el IVA tiene la ventaja teórica de utilizar una figura tributaria consolidada, con un sistema de devolución y acreditación que limita las distorsiones de doble imposición. La desventaja es que el IVA es un impuesto armonizado a escala europea,

lo que limita el margen de actuación nacional, y que el incremento del tipo sobre servicios digitales podría requerir de una autorización europea que no es evidente que se concediese. **La sustitución por una figura nueva de base más amplia y tipo más reducido tiene la ventaja de neutralizar, parcialmente, los argumentos del USTR sobre la focalización selectiva, pero requiere de un esfuerzo de diseño técnico considerable** y un consenso parlamentario que la legislatura actual no parece capaz de articular.

La opción B es, en términos analíticos, la más atractiva desde el punto de vista de minimización de distorsiones. Sin embargo, las restricciones políticas y de coordinación europea que enfrenta hacen que su viabilidad efectiva en el corto plazo sea limitada. La opción B podría retomarse en un futuro de consolidación del Pilar 1 multilateral, pero su instrumentación inmediata es problemática.

Una variante de la opción B que ha cobrado relieve en 2025 es la sustitución de los DST nacionales por un impuesto europeo unificado sobre servicios digitales, en la línea de la propuesta del CEPS (abril de 2025), que estima en 37.500 millones de euros anuales la recaudación de un tributo del 5% a escala de la Unión. La variante tiene dos ventajas claras: **mayor legitimidad jurídica frente a la acusación de discriminación selectiva y, sobre todo, el desplazamiento del interlocutor negociador desde los Estados miembros individuales hacia la Comisión Europea**, lo que neutralizaría la estrategia estadounidense de presión país por país que el acuerdo comercial de julio de 2025 dejó abierta al excluir los DST. Sus obstáculos son los mismos que frustraron la Directiva COM(2018) 148: la unanimidad del artículo 113 del TFUE y la oposición de los Estados miembros que no aplican DST o que los utilizan como pieza de negociación bilateral. Su probabilidad en el horizonte de la legislatura es baja.

Opción C: Derogación condicionada y ordenada

La opción de derogación condicionada y ordenada consiste en la **supresión del IDSD vinculada al cumplimiento de hitos verificables y articulada con un calendario que permita la transición ordenada**. Los hitos plausibles que se podrían vincular a la derogación incluyen la entrada en vigor del Convenio Multilateral del Pilar 1 (con la consiguiente sustitución del IDSD por el Importe A), un compromiso firme y verificable de la administración estadounidense de no reactivar las amenazas arancelarias derivadas de la Sección 301, y la obtención de un acuerdo bilateral con Estados Unidos que garantice la no discriminación contra exportaciones españolas durante el periodo de transición.

La opción C tiene tres ventajas significativas. Primera, **elimina la traslación al tejido empresarial español**, que constituye uno de los efectos no anticipados más perniciosos del impuesto. Segunda, **suprime de raíz la exposición arancelaria recurrente**, removiendo el principal coste asociado al IDSD desde la perspectiva de las exportaciones agroalimentarias y manufactureras. Tercera, **ofrece a España una posición negociadora más flexible en el seno de la OCDE**, al desligar el debate multilateral de un compromiso unilateral cuya rentabilidad neta es cuestionable.

La principal desventaja de la opción C es la pérdida de la recaudación efectiva del IDSD, que en 2025 se situó en los 410 millones de euros en términos de caja. Esta cifra, sin embargo, debe contextualizarse en relación con dos elementos. Primero, los costes asociados al IDSD analizados en la tercera parte del artículo (traslación al tejido empresarial nacional, exposición arancelaria potencial, costes de cumplimiento, costes diplomáticos) son, en su conjunto, de magnitud comparable a la propia recaudación, lo que sitúa el coste neto real del impuesto muy por debajo de los 400 millones de euros nominales. Segundo, la pérdida recaudatoria puede compensarse, parcial o íntegramente, mediante el Pilar 2 (que aporta ya recaudación adicional sobre los grupos multinacionales con tipos efectivos inferiores al 15%, conforme a la Ley 7/2024) y mediante el eventual Importe A del Pilar 1 si entrase en vigor.

La articulación temporal de la opción C requiere un calendario realista. Una alternativa razonable sería establecer, en la próxima Ley de Presupuestos Generales del Estado, una cláusula de derogación automática del IDSD vinculada a hitos verificables (entrada en vigor del Pilar 1 o, en su defecto, acuerdo bilateral con Estados Unidos sobre la no reactivación arancelaria), con un periodo transitorio que permita a los contribuyentes y a la Administración tributaria adaptar sus sistemas. Esta arquitectura preserva la capacidad recaudatoria del IDSD mientras se cumplen los hitos, pero envía una señal clara al mercado y a los socios internacionales sobre la voluntad española de transitar hacia una solución multilateral o bilateral más eficiente.

La propuesta de elevación del tipo al 15% («Tasa Trump»): evaluación

Al margen de las tres opciones anteriores, el debate presupuestario de 2026 incorporó una cuarta vía de signo opuesto: la propuesta, anunciada por la vicepresidenta segunda del Gobierno en nombre de su grupo parlamentario, de elevar el tipo del IDSD del 3% al 15% en los Presupuestos Generales del Estado para 2026, bajo la denominación de «Tasa Trump». Su materialización, aunque ahora imposible por la disolución de Cortes Generales del 5 de octubre de 2026, merece una evaluación explícita porque contradice, frontalmente, las conclusiones de este artículo.

En primer lugar, **la propuesta no resolvería la brecha recaudatoria en la proporción que sugiere la aritmética nominal**. La multiplicación del tipo por cinco supone, para una base gravada que en 2025 se sitúa en torno a los 13.500-14.000 millones de euros, una recaudación teórica próxima a los 2.000 millones; pero la evidencia de traslación íntegra documentada en el apartado 3.2 implica que ese importe se trasladaría a los anunciantes y vendedores españoles, cuya respuesta (reducción de la inversión publicitaria digital, migración a canales no gravados, deslocalización de la facturación) erosionaría la base. En segundo lugar, **situaría a España en un tipo sin parangón en Europa: el doble del húngaro (7,5%), el triple del austriaco y el quíntuplo de la matriz común del 3% que comparten Francia e Italia y que la Comisión Europea propuso en 2018, con el consiguiente coste en términos de atractivo inversor para las actividades tecnológicas localizadas en España**. En tercer lugar, **agravaría la doble imposición efectiva y la naturaleza de gravamen sobre ingresos brutos analizadas en el apartado 1.3**: un tipo del 15% sobre ingresos equivale, para un margen del 10%, a una carga adicional del 150% sobre el beneficio antes de impuestos. En cuarto lugar, **ofrecería a la administración estadounidense**

el detonante concreto que hoy le falta: Estados Unidos exige la eliminación del IDSD al 3% y ha desplegado ya, sin activarlas, las herramientas de represalia descritas en el apartado 3.4 (Sección 301, restricciones sobre servicios con mención expresa de Amadeus, contratación pública federal y Sección 891). Una elevación al 15% transformaría una amenaza latente en una represalia probable, con incidencia sobre sectores exportadores ajenos al ámbito gravado.

Los documentos de posicionamiento del sector empresarial que han circulado en 2026 frente a esta propuesta articulan cuatro argumentos (tensiones geopolíticas, pérdida de atractivo inversor, doble imposición y discriminación, e impacto en las pymes) que coinciden, en lo sustancial, con los hallazgos de este artículo. Conviene, no obstante, completarlos con dos matices que la evidencia empírica exige. El primero es que **las pymes no sufrirían el impacto solo en caso de subida**: lo soportan ya, porque la traslación del 3% es íntegra desde julio de 2024, de modo que el argumento del impacto indirecto es un argumento contra el diseño del impuesto y no únicamente contra su elevación. El segundo es de carácter jurídico: el estancamiento del Pilar 1, descrito en el apartado 2.4, dificulta consolidar de facto un impuesto unilateral que, según la exposición de motivos de la propia Ley, debiera ser transitorio. Ambos matices refuerzan, en lugar de debilitar, la recomendación de derogación condicionada y ordenada: la «Tasa Trump» no es una opción de reforma, sino una intensificación de todas las distorsiones identificadas en el apartado 4.1.

4.3. Recomendación analítica

La recomendación analítica del artículo es la opción C, la derogación condicionada y ordenada del IDSD, articulada mediante una cláusula legislativa que vincule la supresión del impuesto al cumplimiento de hitos verificables y que establezca un periodo transitorio razonable para la adaptación de contribuyentes y administración.

La recomendación se sustenta en cuatro consideraciones principales. Primera, **el IDSD ha incumplido los tres objetivos declarados en su tramitación parlamentaria: la recaudación efectiva está muy por debajo de la proyección original, la incidencia económica recae, mayoritariamente, sobre el tejido empresarial español en lugar de sobre las grandes plataformas digitales, y el papel de puente hacia una solución multilateral se ha vaciado de contenido al alejarse el Pilar 1 en el horizonte**. Segunda, **los costes asociados al impuesto, especialmente la exposición arancelaria recurrente y la traslación al tejido productivo nacional, son de magnitud comparable o superior a la recaudación efectiva, lo que configura un balance coste-beneficio neto negativo o, en el mejor de los casos, próximo a la neutralidad**. Tercera, **la opción de derogación condicionada preserva la capacidad recaudatoria del impuesto durante el periodo transitorio y la utiliza como elemento de negociación, evitando la percepción de unilateralidad sin contraprestación**. Cuarta, **la opción es compatible con el marco multilateral en construcción y no compromete la posición española en futuras negociaciones sobre fiscalidad digital**.

La recomendación es coherente con el análisis jurídico (que identifica problemas estructurales de doble imposición y de fricción con el principio de no discriminación), **con el análisis de**

la literatura académica (que documenta la traslación efectiva como rasgo común de los DST y la fragilidad estructural del marco multilateral) **y con el análisis empírico** (que cuantifica la brecha entre proyección y recaudación, documenta la traslación al tejido empresarial español y dimensiona la exposición arancelaria potencial). La triangulación analítica refuerza la solidez de la conclusión.

La recomendación es, en cualquier caso, una recomendación analítica, no una propuesta política partidista. La decisión última corresponde al legislador democrático, que debe ponderar consideraciones que trascienden el balance puramente económico (consideraciones de política exterior, de equidad, de coordinación europea o de sostenibilidad presupuestaria). El artículo pretende contribuir al debate público con un análisis riguroso y con datos verificables, no sustituir el juicio del decisor político.

4.4. Conclusiones en cinco tesis

El artículo se cierra con cinco tesis que sintetizan, de forma deliberadamente concisa, las conclusiones del análisis precedente. Las tesis están ordenadas en grado descendente de generalidad, desde la valoración global del impuesto hasta la recomendación específica de política pública.

Tesis 1. Brecha recaudatoria persistente y estructural

La recaudación efectiva del IDSD se ha situado, de forma persistente, en una fracción de la proyectada en la memoria económica de la Ley 4/2020. La brecha acumulada en el quinquenio 2021-2025 se aproxima a los 3.300 millones de euros respecto a la proyección oficial de 968 millones de euros anuales. La causa principal, reconocida por la propia AEAT, es la **sobrestimación del potencial recaudatorio en la fuente original** (el cálculo de la Comisión Europea para el conjunto de la Unión Europea), confirmada por el desempeño análogo de figuras similares en otros países. La brecha no se ha cerrado en términos significativos pese a la normalización tras el primer año de aplicación.

Tesis 2. Traslación documentada al tejido empresarial español

La incidencia económica final del IDSD recae, mayoritariamente, sobre el tejido empresarial español a través de los recargos documentados aplicados por Google (2% sobre anunciantes desde mayo de 2021 y 3% desde julio de 2024), Amazon (3% sobre vendedores del *marketplace* desde abril de 2021) y Apple (ajustes tarifarios sobre desarrolladores). El coste agregado, trasladado al sector productivo español, se sitúa en una banda razonable de 160 a 230 millones de euros anuales, fracción significativa de la propia recaudación efectiva del impuesto. La incidencia tiene un perfil regresivo en términos de tamaño empresarial.

Tesis 3. Exposición arancelaria recurrente y costes asociados elevados

La determinación del USTR, de enero de 2021, sobre el carácter discriminatorio del IDSD configuró una exposición arancelaria del 25% sobre exportaciones agroalimentarias y manufactureras españolas que solo se suspendió por el Acuerdo del Inclusive Framework de octubre de 2021. La reactivación de la investigación Sección 301 mediante el memorándum presidencial, de 21 de febrero de 2025, ha restablecido la exposición. Los costes asociados al IDSD (exposición arancelaria, traslación a empresas españolas, costes de cumplimiento, costes diplomáticos), en su conjunto, son de magnitud comparable o superior a la recaudación efectiva del impuesto.

Tesis 4. Vaciamiento del marco multilateral que justificó la unilateralidad

La justificación invocada en la exposición de motivos de la Ley 4/2020 (medida transitoria a la espera del acuerdo multilateral) **se ha vaciado de contenido**. El Convenio Multilateral del Pilar 1 (Importe A) no alcanzó las firmas necesarias en la fecha límite de junio de 2024 y la decisión presidencial estadounidense, de enero de 2025, sobre el Inclusive Framework compromete su viabilidad práctica. La paradoja institucional es manifiesta: **el tributo aprobado como medida transitoria se ha consolidado, precisamente, porque el acuerdo multilateral se ha alejado, y España queda como uno de los países más expuestos diplomáticamente sin haber alcanzado los objetivos recaudatorios anticipados**.

Tesis 5. Recomendación: derogación condicionada y ordenada

Las opciones de política pública disponibles (mantenimiento con perfeccionamiento, sustitución por figura alternativa, derogación condicionada y ordenada) presentan distinta combinación de coste fiscal y exposición geopolítica. **La opción óptima, en el horizonte actual, es la derogación condicionada y ordenada, articulada mediante cláusula legislativa que vincule la supresión del IDSD al cumplimiento de hitos verificables** (entrada en vigor del Pilar 1 o, en su defecto, acuerdo bilateral con Estados Unidos sobre la no reactivación arancelaria), **con periodo transitorio razonable. Esta opción elimina la traslación al tejido empresarial nacional, suprime la exposición arancelaria y restablece la flexibilidad negociadora española en el seno de la OCDE**.

La propuesta de elevar el tipo del IDSD al 15% se sitúa en las antípodas de esta recomendación: multiplicaría por cinco el coste trasladado a las pymes españolas, colocaría a España en el tipo más alto de Europa y convertiría en probable una represalia estadounidense que hoy permanece latente pese a la escalada de 2025-2026. Los datos comparados de 2025 muestran, además, que el IDSD se ha situado en 410 millones de euros, alrededor del 42% de la proyección original y con uno de los crecimientos más bajos de los cinco grandes DST europeos, lo que confirma que **el problema del tributo es de diseño y de contexto, no de tipo nominal**.

Nota metodológica y fuentes

Este artículo se ha elaborado siguiendo un protocolo metodológico que prioriza la verificabilidad de cada dato cuantitativo y la trazabilidad de cada afirmación analítica. La pretensión es que cualquier lector pueda reconstruir el razonamiento desde las fuentes primarias y formarse un juicio independiente sobre las conclusiones del análisis.

Fuentes utilizadas

Las fuentes utilizadas se ordenan en seis categorías. Primero, la legislación y los documentos oficiales españoles: Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE de 16 de octubre de 2020); Real Decreto 400/2021, de 8 de junio; Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, y sus modificaciones (Órdenes HFP/480/2022 y HFP/307/2023); Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de junio de 2021 (BOE de 1 de julio de 2021); Memoria económica de la Ley 4/2020; Ley 22/2022, de 19 de octubre, sobre el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra; Ley 7/2024, de 20 de diciembre, sobre el Impuesto Complementario (Pilar 2).

Segundo, las estadísticas oficiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: Informe Anual de Recaudación Tributaria 2021 (Nota Informativa 4: «El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales»); Informes Anuales de Recaudación Tributaria 2022, 2023, 2024 y 2025; Informes Mensuales de Recaudación Tributaria correspondientes a los ejercicios 2021-2025 en lo relevante; Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2024.

Tercero, los documentos oficiales del Office of the United States Trade Representative (USTR): Notice of Initiation of Investigation de 5 de junio de 2020; Report on Spain's Digital Services Tax de 14 de enero de 2021; Notice of Determination Pursuant to Section 301 de 14 de enero de 2021; Notice of Action in the Section 301 Investigation of Spain's Digital Services Tax de 7 de junio de 2021; Termination of Action de 18 de noviembre de 2021; Memorándum Presidencial de 21 de febrero de 2025 sobre los DST europeos.

Cuarto, los documentos del proceso multilateral OCDE/G20: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (8 de octubre de 2021); Joint Statement de 21 de octubre de 2021 entre el Departamento del Tesoro estadounidense y los gobiernos de Austria, Francia, Italia, España y el Reino Unido; Pillar One Update from the Co-Chairs of the Inclusive Framework on BEPS (enero de 2025); Final Report on Pillar One Amount B (febrero de 2024).

Quinto, las fuentes complementarias: Digital Services Tax Review Report del HMRC del Reino Unido (noviembre de 2025); Estudio de Inversión Publicitaria en Medios Digitales 2022, 2023, 2024 y 2025 de IAB Spain (en colaboración con PwC); estadísticas de comercio exterior de la Secretaría de Estado de Comercio (Datacomex) y de Eurostat-Comext; comunicados oficiales de Google, Amazon y Apple sobre la repercusión del IDSD a sus clientes españoles.

Sexto, las fuentes incorporadas en la actualización de septiembre de 2026: Status of Key Digital Services Taxes 2019-2025 de la Computer & Communications Industry Association (CCIA, julio de 2026), con su Annex I de recaudación por país; Towards a European Digital Services Tax del CEPS (abril de 2025); nota de prensa del Departamento del Tesoro estadounidense sobre la reunión del Secretario del Tesoro con el ministro de Economía español (15 de abril de 2025); declaración del USTR sobre proveedores europeos de servicios (16 de diciembre de 2025); sentencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos en Learning Resources, Inc. v. Trump (20 de febrero de 2026); estimaciones de impacto arancelario de la CEOE (abril de 2025) y de la Cámara de Comercio de España; página de Google Ads sobre recargos por jurisdicción («Jurisdiction-specific surcharges») y comunicaciones de Amazon a los vendedores sobre la «Digital Services Fee». Se han consultado, además, documentos de posicionamiento del sector empresarial sobre la propuesta de elevación del tipo al 15%, facilitados con carácter reservado, que se han utilizado, exclusivamente, como contraste y sin reproducir su contenido.

Tratamiento de los datos cuantitativos

Los datos cuantitativos del artículo se han clasificado en tres categorías de fiabilidad. La primera categoría, identificada en las Tablas como «oficial», corresponde a cifras publicadas, directamente, por la fuente primaria con carácter definitivo. La segunda categoría, identificada como «provisional», corresponde a cifras publicadas oficialmente con carácter provisional pendientes de revisión definitiva (típicamente, los datos de los dos últimos ejercicios en los Informes Anuales de Recaudación Tributaria). La tercera categoría, identificada como «estimación razonada», corresponde a cifras calculadas a partir de variaciones interanuales publicadas oficialmente, ancladas a un dato base oficial.

Las hipótesis empleadas en las estimaciones se identifican, explícitamente, en cada Tabla. La hipótesis del 60% de inversión publicitaria sujeta, efectivamente, al recargo del 2% de Google hasta el primer semestre de 2024 y del 3% en adelante, utilizada en la Tabla 4, es una hipótesis conservadora que reconoce que no toda la inversión publicitaria digital pasa por canales sujetos al recargo.

Limitaciones del análisis

Dos limitaciones principales del análisis deben reconocerse explícitamente. Primera, la cuantificación precisa de los costes de cumplimiento, los costes diplomáticos y los efectos sobre el ecosistema digital requeriría de un análisis empírico de mayor escala y con acceso a microdatos no disponibles públicamente; el artículo ofrece estimaciones razonadas de orden de magnitud, no cuantificaciones precisas. Segunda, la modelización econométrica de la recaudación trimestral del IDSD, en función de variables explicativas (inversión publicitaria, comercio electrónico, hitos de traslación), requeriría de una serie temporal con número de observaciones suficiente para garantizar grados de libertad razonables, lo que limita la potencia del análisis estadístico aplicado a una serie aún corta.

El artículo asume estas limitaciones y opta por una estrategia de transparencia metodológica: cuando un dato es estimado, se indica explícitamente; cuando una afirmación se sustenta en una hipótesis, se justifica; cuando un análisis no es posible con los datos disponibles, se reconoce. La pretensión es ofrecer al lector el conjunto más completo de evidencia disponible junto con las cautelas interpretativas que esa evidencia requiere.

Referencias bibliográficas

Las referencias se ordenan alfabéticamente por autor o entidad emisora y se ajustan a las convenciones estándar de citación académica. Las referencias normativas y los documentos oficiales se incluyen al final, agrupados por institución emisora.

Referencias académicas

Asen, E. y Bunn, D. (2021): «What European OECD countries are doing about digital services taxes» (Fiscal Fact No. 750), Tax Foundation.
https://www.vatupdate.com/2021/11/23/what-european-oecd-countries-are-doing-about-digital-services-taxes-4/

Auerbach, A. J. y Devereux, M. P. (2018): «Cash-flow taxes in an international setting», *American Economic Journal: Economic Policy,* 10(3), 69-94.
https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.20170108

Auerbach, A. J., Devereux, M. P., Keen, M. y Vella, J. (2017): «Destination-based cash flow taxation», *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper.*
https://eml.berkeley.edu/~auerbach/CBTWP1701.pdf

Autor, D., Dorn, D., Katz, L. F., Patterson, C. y Van Reenen, J. (2020): «The fall of the labor share and the rise of superstar firms», *Quarterly Journal of Economics,* 135(2), pp. 645-709.
https://doi.org/10.1093/qje/qjaa004

Avi-Yonah, R. S. (2000): «Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state», *Harvard Law Review*, 113(7), pp. 1573-1676.
https://doi.org/10.2307/1342445

Avi-Yonah, R. S. y Clausing, K. A. (2007): *Reforming corporate taxation in a global economy: A proposal to adopt formulary apportionment,* University of Michigan Law School.

Becker, J. y Englisch, J. (2019): «Taxing where value is created: What's "user involvement" got to do with it?», *Intertax*, 47(2), pp. 161-171.
https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.2/TAXI2019014

Bibler, A. J., Teltser, K. F. y Tremblay, M. J. (2021): «Inferring tax compliance from pass-through: Evidence from Airbnb tax enforcement agreements», *Review of Economics and Statistics*, 103(4), pp. 636-651.
https://kteltser.github.io/website/rest_a_00910.pdf

Clausing, K. A. (2016): «The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond», *National Tax Journal,* 69(4), pp. 905-934.
https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.09

Crémer, J., de Montjoye, Y. A. y Schweitzer, H. (2019): *Competition policy for the digital era,* European Commission.
https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/21dc175c-7b76-11e9-9f05-01aa75ed71a1

Cui, W. (2018): «The digital services tax: A conceptual defense» *(Working Paper). Allard Research Commons*, University of British Columbia.
http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641

Cui, W. (2019): «The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals», *National Tax Journal,* 72(4), pp. 839-856.
http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313

Cui, W. y Hashimzade, N. (2020): «The digital services tax as a tax on location-specific rent», *National Tax Journal,* 73(4), pp. 935-960.
https://researchers.allard.ubc.ca/ws/portalfiles/portal/39709750/The%20Digital%20Services%20Tax%20as%20a%20Tax%20on%20Location-Specific%20Rent.pdf

de Mooij, R. y Liu, L. (2020): «At a cost: The real effects of transfer pricing regulations» (IMF *Working Paper).*
https://www.imf.org/-/media/files/publications/wp/2018/wp1869.pdf

de Mooij, R., Liu, L. y Prihardini, D. (2021): «An assessment of global formula apportionment» (IMF *Working Paper).*
https://www.imf.org/en/publications/wp/issues/2019/10/11/an-assessment-of-global-formula-apportionment-48718

Devereux, M. P. y Vella, J. (2018): «Taxing the digitalised economy: Targeted or system-wide reform?», *British Tax Review,* 2018(4), pp. 387-406.
https://oxfordtax.web.ox.ac.uk/files/wp18-23pdf

Dharmapala, D. (2014): «What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature», *Fiscal Studies*, 35(4), pp. 421-448.
https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x

Dharmapala, D. y Riedel, N. (2013): «Earnings shocks and tax-motivated income-shifting: Evidence from European multinationals», *Journal of Public Economics,* 97, pp. 95-107.
https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2012.08.004

Fuest, C., Neumeier, F. y Stöhlker, D. (2019): «The economic effects of taxing the digital economy» (*CESifo Working Paper* No. 7218).

Gutiérrez, G. y Philippon, T. (2018): «How EU markets became more competitive than US markets: A study of institutional drift» (NBER *Working Paper* No. 24700).
https://fnce.wharton.upenn.edu/wp-content/uploads/2018/10/Phillippon_Europe_v2.5.pdf

Instituto de Estudios Económicos (2025): «La incidencia en la economía española de las subidas arancelarias. Índice de Barreras Comerciales 2025», *Opinión del IEE,* octubre.
https://www.ieemadrid.es/sites/ceoe-iee/files/content/file/2025/10/27/25/opinion-del-iee-octubre-2025.-incidencia-en-la-economia-espanola_subidas-arancelarias_3.pdf

Johannesen, N., Tørsløv, T. y Wier, L. (2020): «Are less developed countries more exposed to multinational tax avoidance? Method and evidence from micro-data», *World Bank Economic Review,* 34(3), pp. 790-809.
https://doi.org/10.1093/wber/lhz002

Katz, M. L. y Sallet, J. (2020): «Multisided platforms and antitrust enforcement», *Yale Law Journal,* 127(7), pp. 2142-2175.
https://yalelawjournal.org/pdf/KatzSallet_ieayvf51.pdf

Keen, M. y Konrad, K. A. (2013): «The theory of international tax competition and coordination», en A. J. Auerbach, R. Chetty, M. Feldstein y E. Saez (Eds.), *Handbook of Public Economics* (Vol. 5, pp. 257-328). Elsevier.
https://doi.org/10.1016/B978-0-444-53759-1.00005-4

OECD (2019): «Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy», OECD Publishing.
https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm

OECD (2020a): «Tax challenges arising from digitalisation: Report on pillar one blueprint», OECD Publishing.
https://doi.org/10.1787/beba0634-en

OECD (2020b): «Tax challenges arising from digitalisation: Report on pillar two blueprint», OECD Publishing.
https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en

Olbert, M. y Spengel, C. (2017): «International taxation in the digital economy: Challenge accepted?», *World Tax Journal,* 9(1), pp. 3-46.
https://ssrn.com/abstract=4224662

Philippon, T. (2019): *The great reversal: How America gave up on free markets,* Harvard University Press.
https://doi.org/10.2307/j.ctv24w62m5

Richter, W. F. (2019): «The economics of the digital services tax» (*CESifo Working Paper* No. 7863).
http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3467998

Riedel, N. (2018): «Quantifying international tax avoidance: A review of the academic literature», *Review of Economics,* 69(2), pp. 169-181.
https://doi.org/10.1515/roe-2018-0004

Rochet, J. C. y Tirole, J. (2003): «Platform competition in two-sided markets», *Journal of the European Economic Association,* 1(4), pp. 990-1029.
https://doi.org/10.1162/154247603322493212

Rochet, J. C. y Tirole, J. (2006): «Two-sided markets: A progress report», RAND *Journal of Economics,* 37(3), pp. 645-667.
https://doi.org/10.1111/j.1756-2171.2006.tb00036.x

Schön, W. (2018): «Ten questions about why and how to tax the digitalized economy», *Bulletin for International Taxation,* 72(4/5), pp. 278-292.
http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091496

Tirole, J. (2017): *Economics for the common good,* Princeton University Press.
https://www.jstor.org/stable/j.ctvc77hng

UNCTAD (2019): *Digital economy report 2019: Value creation and capture,* United Nations.
https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019

Documentos oficiales y estadísticas

Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022): Informe anual de recaudación tributaria 2022 (Incluye Nota Informativa 4: «El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales»). Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2022.html

Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023): Informe anual de recaudación tributaria 2023. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2023.html

Agencia Estatal de Administración Tributaria (2024): Informe anual de recaudación tributaria 2024. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2024.html

Agencia Estatal de Administración Tributaria (2025): Informe anual de recaudación tributaria 2025. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2025.html

Cámara de Comercio de España (2025): Impacto de los aranceles estadounidenses sobre las exportaciones españolas. Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España.

CEOE (2025, abril): Estimación del impacto de los aranceles de Estados Unidos sobre la economía española. Confederación Española de Organizaciones Empresariales.

Centre for European Policy Studies (2025, abril): Towards a European digital services tax. CEPS.

Computer & Communications Industry Association (2026, julio): Status of key digital services taxes 2019-2025. CCIA.

Google (s. f.): Jurisdiction-specific surcharges (Regulatory Operating Costs). Google Ads Help.

HM Revenue and Customs (2025, noviembre): Digital services tax review report. UK Government.
https://www.gov.uk/government/publications/digital-services-tax-review/digital-services-tax-review-report

IAB Spain y PwC (2022): La inversión publicitaria digital mantiene el ritmo de crecimiento en 2022.
https://iabspain.es/la-inversion-publicitaria-digital-mantiene-el-ritmo-de-crecimiento-en-2022/

IAB Spain y PwC (2023): Estudio de inversión publicitaria en medios digitales 2023.
https://iabspain.es/estudio/estudio-de-inversion-publicitaria-en-medios-digitales-2023/

IAB Spain y PwC (2024): Estudio de inversión publicitaria en medios digitales 2024.
https://iabspain.es/estudio/estudio-de-inversion-publicitaria-en-medios-digitales-2024/

IAB Spain y PwC (2025): Estudio de inversión publicitaria en medios digitales 2025 (segunda ola, octubre 2025).
https://iabspain.es/estudio/estudio-inversion-publicitaria-2025-segunda-ola/

OECD (2018): Tax challenges arising from digitalisation: Interim report 2018. OECD Publishing.
https://doi.org/10.1787/9789264293083-en

OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2021, octubre 8): Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. OECD.
https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf

OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2024, febrero): Pillar one amount B final report. OECD.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/02/pillar-one-amount-b_41a41e1e/21ea168b-en.pdf

OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2025, enero): Pillar one update from the co-chairs. OECD.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/pillar-one-update-co-chair-statement-inclusive-framework-on-beps-january-2025.pdf

President of the United States (2025, febrero 21): Memorandum on defending American companies and innovators from overseas extortion and unfair fines and penalties. The White House.
https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/02/defending-american-companies-and-innovators-from-overseas-extortion-and-unfair-fines-and-penalties/

Supreme Court of the United States (2026, febrero 20): Learning Resources, Inc. v. Trump.

United States Trade Representative (2021a, enero 14): Report on Spain's digital services tax. Office of the United States Trade Representative.
https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf

United States Trade Representative (2021b, enero 21): Notice of determination pursuant to section 301: Spain's digital services tax. Federal Register.
https://www.federalregister.gov/documents/2021/01/21/2021-01171/notice-of-determination-pursuant-to-section-301-spains-digital-services-tax

United States Trade Representative (2021c, junio 7): Notice of action in the section 301 investigation of Spain's digital services tax. Federal Register.
https://www.federalregister.gov/documents/2021/06/07/2021-11863/notice-of-action-in-the-section-301-investigation-of-spains-digital-services-tax

United States Trade Representative (2021d, noviembre 18): Termination of actions in the section 301 digital services tax investigations. Federal Register.
https://www.federalregister.gov/documents/2021/11/18/2021-25199/termination-of-actions-in-the-section-301-digital-services-tax-investigations-of-austria-france

United States Treasury Department, Government of Austria, French Republic, Italian Republic, Kingdom of Spain y United Kingdom (2021, octubre 21): Joint statement on a compromise on a transitional approach to existing unilateral measures during the interim period before pillar 1 is in effect. U.S. Department of the Treasury.
https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419

United States Department of the Treasury (2025, abril 15): Readout: Secretary of the Treasury Scott Bessent meeting with Spanish Minister of Economy, Trade and Business Carlos Cuerpo. U.S. Department of the Treasury.

United States Trade Representative (2025, diciembre 16): Statement on European Union and Member State discrimination against U.S. service suppliers. Office of the United States Trade Representative.

Normativa y documentos comparados (Unión Europea, Francia e Italia)

Comisión Europea (2018): Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services [COM(2018) 148 final]. European Commission.
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148

France (2019): Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. Journal Officiel de la République Française.
https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/7/24/ECOE1902865L/jo/texte

France. Assemblée Nationale (2019): Étude d'impact du projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (NOR ECOE1902865L/Bleue-1, 5 de marzo de 2019).
https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b1737_etude-impact.pdf

Italia (2018): Legge 30 dicembre 2018, n. 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021, art. 1, apartados 35 a 50. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale n. 302, de 31 de diciembre de 2018.
https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2018-12-30;145!vig

Italia (2024): Legge 30 dicembre 2024, n. 207. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale n. 305, de 31 de diciembre de 2024, Supplemento Ordinario n. 43.
https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2024-12-30;207

Italia. Agenzia delle Entrate (s. f.): Dichiarazione Imposta sui Servizi Digitali.
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/dichiarazione-imposta-sui-servizi-digitali

Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani, Università Cattolica del Sacro Cuore (2025): Le imposte sui servizi digitali in Italia e in Europa.
https://osservatoriocpi.unicatt.it/ocpi-pubblicazioni-le-imposte-sui-servizi-digitali-in-italia-e-in-europa

Normativa española

Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. BOE núm. 137, de 9 de junio de 2021.

Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de «Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales». BOE núm. 138, de 11 de junio de 2021. Modificada por Orden HFP/480/2022, de 23 de mayo (BOE núm. 130, de 31 de mayo de 2022) y por Orden HFP/307/2023, de 28 de marzo (BOE núm. 77, de 31 de marzo de 2023).

Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. BOE núm. 156, de 1 de julio de 2021.

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. BOE núm. 274, de 16 de octubre de 2020, 87489 a 87509.

Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. BOE núm. 306, de 21 de diciembre de 2024.

Ley 22/2022, de 19 de octubre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. BOE núm. 252, de 20 de octubre de 2022.

Cinco años de la «tasa Google»: el fracaso silencioso del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

CRISTINA ENACHE
Economista
Tax Foundation Europe

Introducción

Cinco años después de su entrada en vigor, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD), popularmente conocido como «Tasa Google», ofrece un balance que dista mucho de las expectativas que acompañaron su aprobación. Concebido como una respuesta a los desafíos fiscales de la economía digital y como una medida transitoria mientras se alcanzaba una solución multilateral en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el impuesto prometía aumentar la equidad tributaria y generar una recaudación significativa a partir de la actividad de las grandes plataformas tecnológicas.

Sin embargo, la experiencia acumulada desde 2021 plantea serias dudas sobre su eficacia. **La recaudación obtenida ha quedado muy por debajo de las previsiones iniciales, mientras que las críticas relativas a su diseño, complejidad y potenciales efectos distorsionadores no han dejado de crecer**. Al gravar ingresos brutos en lugar de beneficios, el impuesto se aparta de uno de los principios básicos de la tributación empresarial generando cargas fiscales desconectadas de la rentabilidad real de las compañías afectadas.

El presente trabajo examina el IDSD, prestando especial **atención a sus deficiencias técnicas, a su limitada capacidad recaudatoria en comparación con los costes económicos que genera y a un diseño que puede dar lugar a fenómenos de imposición en cascada** *(tax pyramiding)*, al gravar los ingresos brutos en lugar de los beneficios o del valor añadido. Asimismo, **el impuesto introduce distorsiones económicas significativas, afecta a la neutralidad fiscal, puede reducir los incentivos a la inversión y a la innovación, y plantea dudas relevantes desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la coordinación tributaria internacional**. En comparación, el IVA ofrece un mecanismo más eficiente, neutral y coherente para gravar la actividad económica digital, al recaer, exclusivamente, sobre el valor añadido y evitar la acumulación de cargas fiscales a lo largo de la cadena de producción y distribución.

1. Origen y contexto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

La economía digital ha transformado profundamente las relaciones económicas tradicionales. Empresas como Google, Amazon, Meta o Apple pueden prestar servicios a usuarios ubicados en múltiples jurisdicciones sin necesidad de contar con una presencia física significativa en cada una de ellas.

Las tradicionales normas tributarias internacionales se basan en el principio de establecimiento permanente, según el cual un Estado puede gravar los beneficios empresariales únicamente cuando existe una presencia física suficiente en su territorio. Sin embargo, este criterio ha sido cuestionado por diversos gobiernos, que consideran que las grandes multinacionales digitales generan valor gracias a la participación de usuarios situados en sus países sin contribuir, de manera adecuada, a la financiación de los servicios públicos.

En este contexto, la **Comisión Europea** presentó una propuesta destinada a establecer normas que permitieran gravar a las empresas con una presencia digital significativa. Aunque este constituía el objetivo a largo plazo de la iniciativa, la propuesta también **contemplaba la creación de un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) como medida transitoria hasta la implantación del nuevo marco de tributación**. Dicho impuesto, con un **tipo del 3%**, se habría aplicado, principalmente, a los **ingresos derivados de la publicidad digital, las plataformas en línea y la venta de datos de usuarios**. No obstante, la propuesta no obtuvo la unanimidad requerida en el Consejo de la Unión Europea, por lo que varios Estados miembros optaron por introducir impuestos nacionales de manera unilateral.

Actualmente Austria, Dinamarca, Francia, Hungría, Italia, Polonia, Portugal, España, Turquía y el Reino Unido han implantado impuestos sobre servicios digitales (ver mapa). Por su parte, Bélgica, la República Checa, Alemania, Letonia, Noruega, Eslovaquia y Eslovenia han anunciado oficialmente o han considerado la introducción de este tipo de gravámenes[1].

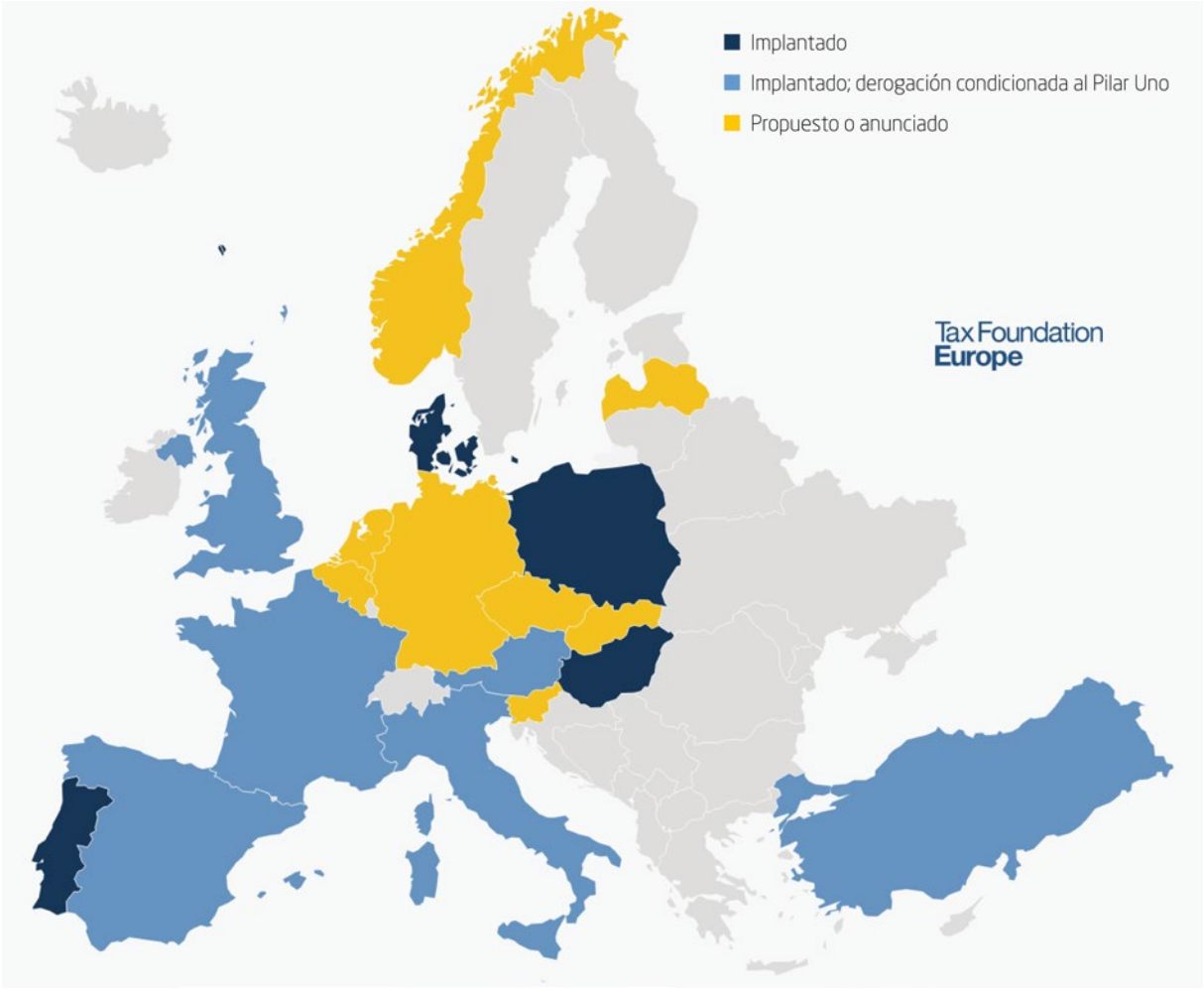
Los impuestos sobre determinados servicios digitales propuestos e implementados presentan **diferencias significativas en cuanto a su diseño**. Por ejemplo, Austria y Hungría gravan, exclusivamente, los ingresos procedentes de la publicidad en línea, con el objetivo de equiparar el tratamiento fiscal de la publicidad digital y la tradicional, mientras que el impuesto danés se aplica, únicamente, a determinados servicios de *streaming*. En contraste, la base imponible del IDSD francés es considerablemente más amplia e incluye los ingresos derivados de la prestación de interfaces digitales, la publicidad dirigida y la transmisión de datos recopilados sobre los usuarios con fines publicitarios.

Los tipos impositivos también varían notablemente entre jurisdicciones. Estos oscilan entre el 1,5% en Polonia y el 7,5% en Hungría y Turquía, si bien Hungría redujo de forma permanente su tipo al 0%, mientras que Turquía lo rebajó al 5% con efectos desde el 1 de enero de 2026.

[1] Enache (2026 b).

MAPA 1

El Impuesto sobre Servicios Digitales en Europa



Fuente: KPMG, «Taxation of the digitalized economy: Developments summary».

Paralelamente, **la OCDE impulsó las negociaciones del denominado Pilar Uno, cuyo objetivo es redistribuir una parte de los beneficios de las grandes empresas multinacionales hacia los países donde se encuentran sus consumidores o usuarios**[2]. Dado que este mecanismo pretende modificar las normas de atribución de beneficios y los derechos de imposición entre jurisdicciones, incluyendo los beneficios obtenidos por las grandes empresas digitales, se esperaba que condujera a la derogación de los impuestos sobre servicios digitales.

Aunque la OCDE no ha abandonado formalmente el Pilar Uno, **las negociaciones siguen sin culminar en un acuerdo multilateral que permita sustituir y eliminar los impuestos sobre servicios digitales adoptados, unilateralmente, por distintos países**[3]. Como consecuencia, las dificultades para alcanzar un consenso internacional han favorecido la proliferación de

2 OECD (2025).
3 Bunn y Bray (2025).

medidas unilaterales, como los impuestos sobre determinados servicios digitales. Sin embargo, **esta fragmentación aumenta los costes de cumplimiento normativo y reduce la seguridad jurídica de las empresas que operan a escala europea o global**.

2. Principales características del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, introducido en España mediante la Ley 4/2020 y vigente desde enero de 2021[4], **grava con un tipo del 3% los ingresos derivados de determinadas actividades digitales, en particular los servicios de publicidad en línea, los servicios de intermediación digital y la transmisión de datos de usuarios**. El impuesto se aplica, exclusivamente, a **empresas o grupos empresariales que superen, simultáneamente, los 750 millones de euros de cifra de negocios a nivel mundial y los 3 millones de euros de ingresos procedentes de servicios digitales sujetos al impuesto en territorio español**.

En su diseño, **España adoptó un modelo muy similar al propuesto inicialmente por la Comisión Europea, configurando el IDSD como un impuesto indirecto que grava los ingresos brutos generados por determinadas actividades digitales**. Precisamente, esta característica constituye uno de los aspectos más controvertidos del tributo y ha sido objeto de importantes críticas tanto desde la doctrina especializada como desde el ámbito económico.

Junto a la obligación principal de pago del impuesto, la normativa establece una serie de obligaciones formales destinadas a garantizar la correcta identificación de la ubicación de los usuarios. En particular, **las empresas deben determinar la localización geográfica de sus usuarios para verificar si las operaciones quedan sujetas al impuesto y conservar la documentación acreditativa correspondiente**[5].

Asimismo, **cuando así lo requiera la Administración tributaria, los contribuyentes deben poner a su disposición los registros de las operaciones realizadas y un informe explicativo sobre la metodología utilizada para determinar la ubicación de los usuarios**. El cumplimiento de estas obligaciones conlleva una carga administrativa adicional y supone un aumento de los costes de cumplimiento para las empresas afectadas.

4 Boletín Oficial del Estado (2020).
5 Enache (2021).

3. Aspectos problemáticos del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

3.1. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales grava los ingresos y no los beneficios

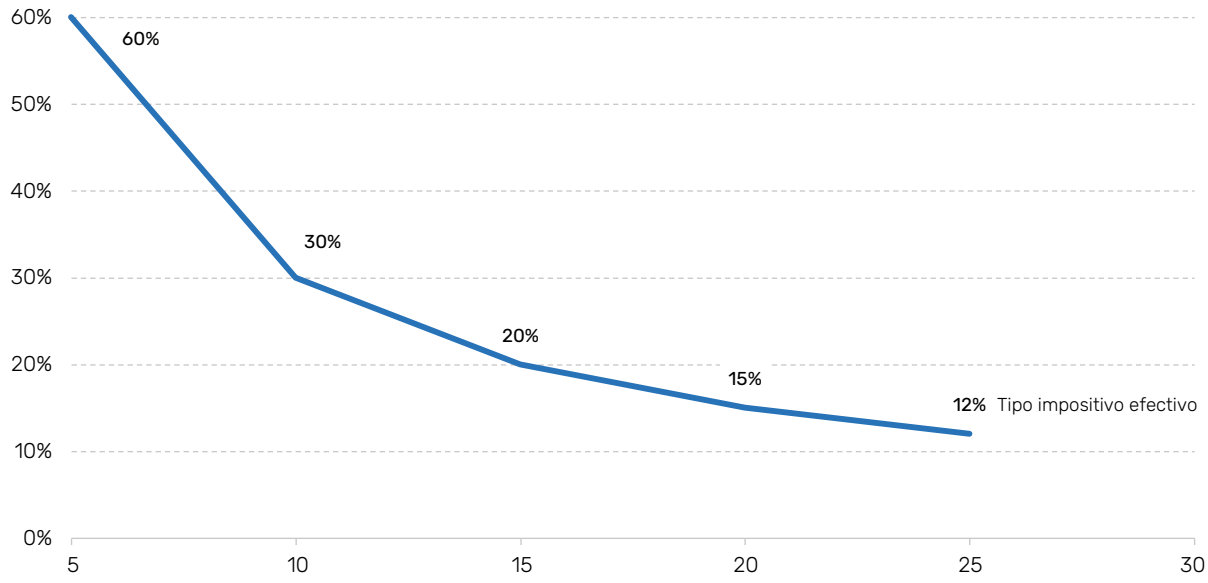
La principal crítica económica al IDSD reside en que grava los ingresos brutos en lugar de los beneficios empresariales. A diferencia del Impuesto sobre Sociedades, su exigibilidad no depende de la rentabilidad de la actividad ni de la existencia de beneficios, por lo que puede devengarse incluso cuando la empresa registra pérdidas. Como resultado, **aquellas empresas que operan con márgenes reducidos pueden llegar a soportar una carga fiscal efectiva desproporcionadamente elevada en relación con su capacidad económica**.

Por ejemplo, una empresa con unos ingresos de 100 euros y un beneficio de 15 euros abonaría 3 euros en concepto de IDSD, lo que equivale a una tributación efectiva del 20% sobre su beneficio. Sin embargo, si otra empresa obtiene el mismo volumen de ingresos, pero un margen de beneficio del 5%, la misma cuota de 3 euros supondría una carga efectiva del 60% sobre sus ganancias (ver gráfico). En situaciones de rentabilidad aún menor, el impuesto podría llegar a absorber la mayor parte del beneficio o incluso superar el resultado obtenido[6].

GRÁFICO 1

Los IDSD generan una mayor carga fiscal real para las empresas con menores márgenes de beneficio

Tipo efectivo según margen de beneficio



Fuente: Tax Foundation Europe calculations.

Esta circunstancia **cuestiona el principio de capacidad económica**, ya que la carga tributaria deja de guardar una relación directa con la rentabilidad real. Además, **el impuesto presenta un**

[6] Enache (2025).

efecto regresivo desde la perspectiva de la rentabilidad empresarial: cuanto menor es el margen de beneficio, mayor es el peso efectivo del tributo sobre las ganancias obtenidas. De este modo, empresas con una menor capacidad económica relativa soportan una carga proporcionalmente más elevada que aquellas con márgenes más amplios, pese a obtener los mismos ingresos.

Asimismo, **esta configuración puede generar distorsiones económicas al penalizar, de forma más intensa, a determinados sectores o modelos de negocio y afectar a la neutralidad del sistema tributario**, influyendo en las decisiones de inversión y organización empresarial.

3.2. Efecto cascada o *tax pyramiding* y la doble imposición

Otro de los principales problemas económicos del IDSD es la **imposición en cascada** o *tax pyramiding*. Los servicios digitales suelen prestarse a través de complejas cadenas de intermediación en las que intervienen múltiples plataformas y proveedores especializados. Así, por ejemplo, una plataforma digital puede contratar publicidad en motores de búsqueda, adquirir servicios de análisis de datos, recurrir a empresas de *marketing* o comprar espacios publicitarios en redes sociales para alcanzar a sus usuarios finales.

Dado que el IDSD grava los ingresos brutos de cada operador sujeto al impuesto, sin contemplar mecanismos de deducción comparables a los previstos en el IVA, **una misma actividad económica puede quedar gravada en varias fases a medida que los pagos se transmiten a lo largo de la cadena de valor. Ello da lugar a una acumulación sucesiva de cargas tributarias que incrementa, de forma significativa, la carga fiscal efectiva soportada por la operación económica subyacente. Esta característica constituye la esencia del denominado efecto cascada o piramidación fiscal**.

Los servicios turísticos comercializados a través de plataformas digitales ofrecen un ejemplo especialmente ilustrativo de este fenómeno. Según un estudio de la Tax Foundation[7], una agencia de viajes en línea que obtiene 200 euros por una reserva puede destinar parte de esos ingresos a contratar publicidad en buscadores y servicios de publicidad segmentada, los cuales, a su vez, adquieren espacios publicitarios en redes sociales. Aunque el valor del servicio final asciende a 200 euros, los ingresos sujetos a gravamen acumulados a lo largo de la cadena alcanzan los 260 euros, debido a que determinados pagos entre empresas quedan gravados de forma reiterada. Como resultado, un impuesto nominal del 3% sobre los ingresos puede traducirse en una carga equivalente a, aproximadamente, el 39,5% de los beneficios agregados obtenidos por los distintos operadores que intervienen en la operación. En el caso de empresas con márgenes reducidos, la carga fiscal efectiva puede llegar, incluso, a representar el 60% o más de su beneficio antes de impuestos.

Este fenómeno es particularmente preocupante porque **introduce distorsiones en la asignación eficiente de los recursos y en la organización empresarial**. Las empresas que externalizan

[7] Cole (2026 b).

determinadas funciones y recurren a proveedores especializados pueden verse sometidas a una carga fiscal más elevada que la de los grupos verticalmente integrados que desarrollan internamente esas mismas actividades. Como resultado, **el impuesto penaliza la especialización y la externalización eficiente de servicios**, influyendo en las decisiones de organización empresarial y comprometiendo el principio de neutralidad tributaria[8].

Además, uno de los principales desafíos desde la perspectiva del derecho tributario internacional es el **riesgo de doble imposición. Dado que el IDSD grava los ingresos brutos y no los beneficios empresariales, su encaje en la red de convenios para evitar la doble imposición resulta limitado**. En consecuencia, **distintas jurisdicciones pueden llegar a reivindicar, simultáneamente, potestades tributarias sobre una misma operación digital transfronteriza**. La falta de mecanismos internacionales de coordinación agrava este problema y aumenta la inseguridad jurídica para las empresas afectadas.

Precisamente para corregir este tipo de distorsiones, y con el objetivo de favorecer el buen funcionamiento del mercado europeo y la expansión del comercio transfronterizo, los países europeos sustituyeron, durante la década de 1960, los impuestos sobre el volumen de negocios por sistemas de IVA basados en la deducción de las cuotas soportadas. Uno de los principios esenciales del IVA consiste en evitar la imposición en cascada, garantizando que la carga tributaria recaiga, únicamente, sobre el valor añadido generado en cada fase del proceso productivo y evitando que los mismos flujos económicos sean gravados repetidamente.

3.3. La carga del impuesto recae sobre los consumidores y las pequeñas empresas

Aunque el impuesto se dirige, formalmente, a las grandes empresas tecnológicas, su incidencia económica efectiva recae, en buena medida, sobre terceros. Las compañías afectadas suelen reaccionar trasladando el coste fiscal mediante incrementos de precios, aumentos de comisiones o la introducción de recargos específicos destinados a compensar la nueva carga tributaria.

En este sentido, **Apple, Google (Alphabet), Amazon y otras plataformas digitales han repercutido parte del coste del impuesto sobre anunciantes, vendedores y usuarios finales en diversos mercados europeos**[9]. Como consecuencia, **las pequeñas empresas afrontan mayores costes publicitarios, los vendedores soportan comisiones más elevadas y los consumidores terminan asumiendo precios más altos por los bienes y servicios que adquieren**.

Esta realidad cuestiona la idea de que el impuesto recaiga, exclusivamente, sobre las grandes tecnológicas. De hecho, un estudio reciente de los economistas Dominika Langenmayr y Rohit Reddy Muddasani concluye que una parte significativa de la carga tributaria se traslada a las empresas europeas y a los consumidores, que acaban soportando, indirectamente, los efectos económicos del gravamen[10].

8 Cole (2026 a).
9 Sweney (2022).
10 Langenmayr y Muddasani (2025).

3.4. Un impuesto que penaliza la innovación y debilita la competitividad

El IDSD introduce diversas distorsiones que resultan difíciles de conciliar con el principio de neutralidad económica. **Al gravar, únicamente, determinadas actividades digitales, favorece, indirectamente, a los modelos de negocio tradicionales frente a otros modelos digitales más innovadores**. Además, el diseño del impuesto establece un tratamiento diferenciado en función del tamaño de las empresas, ya que los umbrales mínimos de ingresos previstos en la normativa hacen que, en la práctica, **la carga tributaria recaiga, casi exclusivamente, sobre grandes grupos multinacionales**.

Asimismo, **el impuesto puede incentivar la reorganización de actividades empresariales por motivos estrictamente fiscales**, en lugar de responder a criterios de eficiencia económica. Esta circunstancia fue una de las principales preocupaciones expresadas por diversos Estados miembros durante el debate sobre la propuesta europea. En particular, Suecia, Finlandia y Dinamarca advirtieron de que este tipo de gravámenes podía afectar negativamente a la innovación, a la competitividad y al correcto funcionamiento del mercado único europeo[11].

En un contexto internacional marcado por la creciente competencia tecnológica entre Estados Unidos, China y Europa, **la imposición selectiva sobre determinados servicios digitales puede generar efectos adversos sobre la inversión y la innovación**. En consecuencia, existe el riesgo de que medidas de este tipo terminen reduciendo la capacidad competitiva y el potencial innovador tanto de España como de la Unión Europea en su conjunto.

4. Tensiones comerciales internacionales

Las tensiones geopolíticas constituyen una de las principales consecuencias negativas asociadas a los **impuestos sobre los servicios digitales** (DST). Estos tributos, que, en la práctica, operan de forma similar a los aranceles aplicados a determinados servicios, han sido percibidos como medidas discriminatorias, ya que afectan, principalmente, a sectores dominados por grandes empresas estadounidenses. Por este motivo, el Gobierno de los Estados Unidos ha expresado, reiteradamente, su oposición a estos impuestos durante la última década. Durante la primera administración Trump se iniciaron investigaciones al amparo de la Sección 301 del Trade Act y, más recientemente, el Congreso estadounidense llegó a plantear medidas de represalia fiscal a través del impuesto previsto en la Sección 899.

Aunque la Sección 899 fue, finalmente, excluida de la One Big Beautiful Bill Act, la controversia en torno a los DST sigue plenamente vigente[12]. Estas disputas ponen de relieve que **los impuestos sobre los servicios digitales no son, únicamente, instrumentos de política fiscal, sino también herramientas con importantes implicaciones para la política comercial internacional**. Una eventual escalada de represalias entre distintas jurisdicciones podría reducir los flujos

[11] Jensen, Orpo y Andersson (2018).
[12] Cole y Dunn (2025).

de comercio e inversión y afectar negativamente al crecimiento económico tanto de Europa como de Estados Unidos. En este contexto, **mientras no se alcance un consenso internacional sólido sobre la tributación de la economía digital, la adopción de medidas unilaterales y de respuestas recíprocas corre el riesgo de intensificar las fricciones económicas y perjudicar a todas las partes implicadas**.

5. Un impuesto con baja capacidad recaudatoria

Uno de los principales argumentos utilizados para justificar la introducción del IDSD ha sido su capacidad para aumentar la recaudación. Sin embargo, la evidencia empírica muestra que los ingresos obtenidos han sido relativamente modestos.

Cuando se anunció el impuesto en 2021, la AIReF estimó que la recaudación se situaría entre 546 y 968 millones de euros. Sin embargo, los ingresos efectivos ascendieron a tan solo unos 240 millones de euros durante los seis meses en los que el impuesto estuvo vigente ese año[13]. **Incluso en 2025, el impuesto apenas genera una recaudación de unos 410 millones de euros, lo que representa, únicamente, el 0,07% de los ingresos públicos totales, una cifra muy inferior a las previsiones iniciales.** Este resultado pone de manifiesto que, pese a la enorme atención política y mediática que ha recibido la denominada «tasa Google», su contribución efectiva a la financiación del gasto público sigue siendo muy reducida.

Aun en aquellos países donde la recaudación ha sido más elevada, la contribución de este impuesto al total de los ingresos públicos sigue siendo marginal y, por lo general, no supera el 0,1% de la recaudación total (Tabla 1).

TABLA 1
Recaudación de los impuestos sobre servicios digitales en Europa

País	Último año disponible	Recaudación (millones de €)	% ingresos públicos totales
Austria	2025	137	0,06%
Francia	2025	891	0,06%
Italia	2024	455	0,05%
España	2025	410	0,07%
Turquía	2024	395	0,24%
Reino Unido	2025	1.042	0,10%

Fuente: Enache (2026 c).

[13] Enache (2021).

6. El Impuesto sobre el Valor Añadido: una alternativa consolidada

Los problemas del IDSD contrastan con las ventajas de una solución ya existente: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La principal ventaja de este impuesto es que **grava el consumo final, evita la tributación en cascada, es neutral respecto a la estructura empresarial, no discrimina entre empresas digitales y tradicionales y cuenta con mecanismos internacionales de recaudación ya consolidados**.

La experiencia europea demuestra que esta vía ha sido extraordinariamente exitosa. Los ingresos obtenidos mediante la extensión del IVA a los servicios digitales y al comercio electrónico aumentaron de 3.000 millones de euros, en 2015, a 4.500 millones, en 2018; 20.000 millones, en 2022; y más de 33.000 millones de euros en 2024. Esta última cifra es casi siete veces superior a la previsión más optimista de ingresos asociada a un impuesto sobre los servicios digitales en la UE (5.000 millones de euros). **La incorporación de todos los servicios digitales al IVA permitiría sustituir los impuestos digitales nacionales por un mecanismo más consolidado, eficiente y neutral**.

Además, **la ampliación de la base imponible del IVA, mediante la eliminación de los tipos reducidos y determinadas exenciones, podría generar ingresos adicionales para los Estados miembros de la Unión Europea (UE) de hasta 773.000 millones de euros**, una cifra equivalente a cuatro veces el presupuesto de la UE para 2026. Asimismo, este aumento de la recaudación aportaría alrededor de 2.300 millones de euros al presupuesto comunitario, superando incluso la estimación más conservadora de 1.300 millones de euros asociada a un impuesto europeo sobre los servicios digitales[14].

Todo ello pone de manifiesto que la ampliación y mejora de la base imponible del IVA ofrece una capacidad recaudatoria muy superior y genera menos distorsiones económicas**. En España, la ampliación de la base del IVA permitiría recaudar 99.754 millones de euros, frente a los ingresos obtenidos mediante el IDSD; es decir, una cantidad 243 veces superior a la recaudación de este impuesto**[15].

7. Los beneficios de eliminar el impuesto sobre servicios digitales

La eliminación de este impuesto tendría efectos positivos sobre la actividad económica en España. Según la estimación realizada por la Tax Foundation, la supresión del impuesto incrementaría el producto interior bruto (PIB) español en, aproximadamente, un 0,036%, equivalente a 539 millones de euros anuales. La inversión crecería un 0,05%, el nivel salarial se incrementaría en un 0,021% y el empleo (o las horas trabajadas) aumentaría en un 0,014%. Como resultado, la masa salarial registraría un crecimiento del 0,035%. En conjunto, estos resultados sugieren

[14] Enache (2026 c).
[15] Enache (2026 a).

que **mientras el impuesto digital aporta una recaudación adicional limitada, su eliminación favorecería el crecimiento económico, la inversión, el empleo y los salarios en España**.

La eliminación del impuesto podría producir beneficios económicos que excedan, ampliamente, la recaudación actualmente generada por este. En particular, **se estima que la eliminación del impuesto favorecería un incremento de la actividad económica de, aproximadamente, 539 millones de euros, una cifra un 31,5% superior a la recaudación anual actual del IDSD (de 410 millones de euros en 2025)**. Ello pone de manifiesto que el coste económico del impuesto supera su beneficio recaudatorio. Este dinamismo adicional contribuiría a ampliar la base imponible, mitigando parte de la pérdida recaudatoria inicial y pudiendo, incluso, mejorar el saldo fiscal agregado mediante mayores ingresos procedentes de otros impuestos.

8. Conclusiones

Desde una perspectiva de eficiencia tributaria, **resulta difícil justificar un impuesto cuya recaudación es reducida en comparación con los costes económicos, administrativos y políticos que genera**. El análisis realizado muestra que **el IDSD presenta importantes deficiencias tanto económicas como jurídicas**. **Al gravar los ingresos brutos, favorece fenómenos de imposición en cascada, distorsiona la asignación eficiente de los recursos y puede imponer cargas desproporcionadas a las empresas con márgenes reducidos**. Además, **una parte significativa de su carga fiscal acaba trasladándose a los consumidores y a las pequeñas empresas**, lo que cuestiona su capacidad para gravar, efectivamente, a las grandes multinacionales digitales.

A ello se suman problemas de seguridad jurídica, riesgos de doble imposición, dificultades de coordinación internacional y tensiones comerciales derivadas de su percepción como medida discriminatoria. Por otra parte, las dificultades encontradas por la Unión Europea para implantar un impuesto armonizado reflejan la existencia de **profundas discrepancias sobre su conveniencia** económica. La falta de consenso europeo y los retrasos de la OCDE han dado lugar a un mosaico de impuestos nacionales que incrementa la fragmentación regulatoria.

Finalmente, **la limitada capacidad recaudatoria observada pone en duda que los beneficios obtenidos compensen los costes económicos e institucionales generados**. Frente a ello, **el IVA se presenta como una alternativa más sólida, neutral y eficiente**. La experiencia europea demuestra que **la tributación de los servicios digitales a través del IVA genera una recaudación significativamente mayor**, evitando, al mismo tiempo, los problemas de imposición en cascada y minimizando las distorsiones sobre la inversión, la innovación y la competencia. Por ello, **la mejora de los mecanismos existentes del IVA es una respuesta más adecuada a los retos fiscales de la economía digital** que la proliferación de impuestos específicos sobre los servicios digitales.

Referencias bibliográficas

Boletín Oficial del Estado, BOE (2020): «Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales», BOE núm. 274, de 16/10/2020, entrada en vigor: 16/01/2021.
https://www.boe.es/eli/es/l/2020/10/15/4/con

Bunn, D. y Bray, S. (2025): «The Latest on the Global Tax Agreement», Tax Foundation, 15 de agosto.
https://taxfoundation.org/blog/global-tax-agreement/

Cole, A. (2026 a): «Tariffs by Another Name: How Discriminatory Taxes on Cross-Border Services Threaten America's Export Edge», *Tax Foundation,* 15 de abril.
https://taxfoundation.org/research/all/global/tariffs-discriminatory-cross-border-services-taxes/

Cole, A. (2026 b): «Taxing the Matchmakers: How Digital Services Taxes Cascade Through Online Commerce», *Tax Foundation,* 16 de julio.
https://taxfoundation.org/research/all/global/digital-services-tax-online-commerce/.

Cole, A. y Dunn, P. (2025): «Reviewing the International Tax Provisions in the One Big Beautiful Bill Act», *Tax Foundation,* 6 de agosto.
https://taxfoundation.org/blog/big-beautiful-bill-international-tax-changes/

Enache, C. (2021): «Spain Determined to Cash in on Digital Services Tax», *Tax Foundation.*
https://taxfoundation.org/blog/spain-digital-services-tax/

Enache, C. (2025): «Testimony: Digital Services Taxes in the European Union», *Tax Foundation,* 16 de octubre.
https://taxfoundation.org/testimony/eu-digital-services-taxes/

Enache, C. (2026 a): «How Smart Policy Can Unlock VAT's Revenue Potential», *Tax Foundation*, 7 de abril.
https://taxfoundation.org/blog/eu-vat-policy-government-revenue/

Enache, C. (2026 b): «Digital Services Taxes in Europe, 2026», *Tax Foundation,* 4 de mayo.
https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/

Enache, C. (2026 c): «Are Digital Services Taxes a Viable Solution for the EU Budget?», *Tax Foundation*, 18 de junio.
https://taxfoundation.org/research/all/eu/digital-services-taxes-eu-budget/

Jensen, K., Orpo, P. y Andersson, M. (2018): «Nordic states urge U-turn on EU digital tax plans», *Euobserver*, 1 de junio.
https://euobserver.com/nordics/ar6f098882

LANGENMAYR, D. y MUDDASANI, R. R. (2025): «Navigating the Amazon: The Incidence of Digital Service Taxes», *CESifo Working Paper,* 12 de junio.
https://storage.e.jimdo.com/file/b2f10b20-f37c-4d9b-8d16-d86f91b1b04f/2025_05%20DST.pdf

OECD (2025): «Pillar One Update from the Co-Chairs of the Inclusive Framework on BEPS», 13 de enero de 2025.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/pillar-one-update-co-chair-statement-inclusive-framework-on-beps-january-2025.pdf

SWENEY, M. (2022): «UK's Digital Services Tax Reaps Almost £360m From US Tech Giants in First Year», *The Guardian,* 22 de noviembre.
https://www.theguardian.com/technology/2022/nov/23/uks-digital-services-tax-reaps-almost-360m-from-us-tech-giants-in-first-year

WATSON, G. y BUNN, D. (2019): «Learning from Europe and America's Gross Receipts Tax Experiences», Tax Foundation.
https://taxfoundation.org/europe-america-gross-receipts-taxes/

II.
VISIÓN JURÍDICA

Una revisión crítica del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDi) y sus principales aspectos conflictivos

IÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

Asociado sénior del Departamento Financiero y Tributario Madrid
CUATRECASAS

Introducción: aspectos generales del IDSDi

Con fecha de 16 de octubre de 2020 se publicó, en el Boletín Oficial del Estado (BOE), la **Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales** (en adelante «Ley 4/2020» o «LIDSDi»). A través de esta norma se introdujo en España el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante «IDSDi»), coloquialmente conocido como «tasa Google», con efectos desde el 16 de enero de 2021 (quedando sujetas al IDSDi las prestaciones de servicios digitales sujetas devengadas desde dicha fecha).

La Ley 4/2020 vino acompañada del siguiente desarrollo normativo e interpretativo sobre este impuesto:

(i) **Real Decreto 400/2021, de 8 de junio**, por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, publicado en el BOE el miércoles 9 de junio, y que entró en vigor el 10 de junio de 2021[1].

(ii) **Orden HAC/590/2021, de 9 de junio**, por la que se aprueba el modelo 490 de «Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación[2].

(iii) **Resolución de la DGT relativa al IDSDi de 25 de junio de 2021**: publicada en el BOE del martes 29 de junio de 2021 (en adelante «Resolución de la DGT sobre el IDSDi»)[3].

[1] Al que se puede acceder aquí: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-9559
[2] Accesible en https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-9721
[3] Que se puede consultar en el siguiente enlace: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-10745

(iv) **Preguntas frecuentes** AEAT sobre el IDSDi (versión publicada 23/01/2024)[4].

(v) **Consultas de la Dirección General de Tributos** (DGT)[5]:

El IDSDi nace como respuesta a la falta de adecuación de las normas tributarias a la realidad de la economía digital y como consecuencia del retraso en alcanzar medidas coordinadas por las instituciones internacionales (OCDE, UE) que permitan adaptar dichas normas de forma consensuada (en concreto, debido al retraso de aprobación y adopción del Pilar I de la OCDE). España no es el primero ni el único país que ha establecido un impuesto sobre servicios digitales pudiendo encontrar impuestos de características similares (i) en países europeos del entorno (como Francia, Italia, el Reino Unido o Austria[6]) y (ii) en otros países terceros (como India, Canadá, Malasia o Turquía).

Por lo que respecta al **IDSDi español**, cabe destacar dos características fundamentales:

(i) Es un impuesto **introducido de forma unilateral por España, pero fuertemente inspirado en una Directiva Comunitaria que no prosperó**. En este sentido, la regulación contenida en la Ley 4/2020 está claramente inspirada en la **Propuesta Inicial de Directiva Comunitaria**[7], que fue rechazada al no alcanzarse la unanimidad para su aprobación.

(ii) Es un **impuesto transitorio**, o, al menos, que nace con dicha vocación de temporalidad. Así, la propia exposición de motivos de la Ley 4/2020 establece que estamos ante un impuesto de carácter provisional y transitorio al reconocer que *«(...) esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente transitoria».*

Sentadas las características anteriores, a grandes rasgos, los principales elementos que configuran este impuesto son los siguientes:

1. El impuesto grava **tres tipos de servicios**:

   — Servicios de **publicidad en línea**, entendidos como la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

---

4 A las que se puede acceder a través del siguiente enlace: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GC45/castellano/FAQ490.pdf

5 Dentro de las cuales cabe destacar las siguientes a la fecha de emisión de este artículo:
(i) Consulta V2153-21 y V0272-22 sobre intermediación en línea de un gestor hotelero
(ii) Consulta V2214-21 sobre intermediación en línea de las agencias de viajes
(iii) Consulta V2295-22 sobre la comercialización de habitaciones en nombre propio, pero por cuenta del hotel
(iv) Consulta V2535-21 sobre la venta/puja de vehículos vía interfaz digital y no sujeción intragrupo
(v) Consulta V0075-24 sobre servicios de publicidad en línea y servicios de transmisión de datos en contratos complejos
(vi) Consulta V1996-25 sobre servicios de *bedbank*

6 Puede accederse a un análisis comparativo aquí: https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/

7 Propuesta de Directiva —COM(2018) 148 final— de la Comisión al Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (en adelante «Propuesta Inicial de Directiva»), accesible mediante el siguiente enlace: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1587213437352&uri=CELEX:52018PC0148
Esta Propuesta Inicial de Directiva fue rechazada por no alcanzarse la unanimidad necesaria para su aprobación. La misma fue sustituida por una segunda propuesta de directiva con un ámbito de aplicación más limitado que tampoco alcanzó el consenso necesario para ser aprobada.

- Servicios de **intermediación en línea**, que consisten en la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital (que permita interactuar con distintos usuarios) que facilite las entregas de bienes o prestaciones de servicios entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.
- Servicios de **transmisión de datos con contraprestación**, incluida la venta o cesión de datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por ellos en las interfaces digitales.

2. **Los servicios anteriores quedan gravados en la medida en que se encuentren localizados en territorio español**, siendo el nexo la localización del usuario del servicio digital (o, mejor dicho, la localización del dispositivo utilizado por dicho usuario) en territorio español. Así, un servicio se considerará localizado en España si el dispositivo empleado por el usuario se encuentra localizado en este territorio, variando el momento temporal para analizar la localización del dispositivo en función de la modalidad del hecho imponible.
3. **La norma también regula varios supuestos de no sujeción**: (i) ventas de bienes o servicios contratados en la web del proveedor (comercio electrónico minorista en el que el vendedor no actúa como intermediario); (ii) entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes entre usuarios; (iii) la intermediación en línea cuando la prestación de servicios tenga como única o principal finalidad poner a disposición una interfaz para el suministro de contenidos digitales o la prestación de servicios de comunicación o pago; (iv) la prestación de servicios financieros, así como la transmisión de datos que realicen entidades financieras reguladas; y (v) las prestaciones de servicios digitales entre entidades que formen parte de un grupo que mantenga una participación del 100%, directa o indirecta, en su capital.
4. **Son contribuyentes del IDSDi las personas jurídicas y demás entidades cuando superen dos umbrales**: (i) que el importe neto de su cifra de negocios, en el año natural anterior, supere los 750 millones de euros (umbral de envergadura); y (ii) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere los 3 millones de euros (umbral de huella digital significativa). Ahora bien, si una entidad forma parte de un grupo de sociedades, los importes de estos umbrales serán los del grupo en su conjunto.
5. **La base imponible está constituida por el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente**, excluido el IVA e impuestos equivalentes, **por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSDi**.
6. **El tipo impositivo es el 3%**. Ahora bien, al encontrarnos ante un impuesto sobre ingresos, no sobre beneficios, se obtiene una cuota íntegra positiva con independencia del margen obtenido o de si los contribuyentes obtienen beneficios o pérdidas.
7. **El IDSDi se configura como un impuesto en régimen de autoliquidación**, cuyo periodo de liquidación coincide con el trimestre natural. Dicha autoliquidación se presenta con periodicidad trimestral a través del modelo 490.
8. **Junto a la obligación de autoliquidar el impuesto, la Ley 4/2020 y el RD 400/2021 establecen una serie de obligaciones formales** entre las que cabe destacar la obligación de

conservar y poner a disposición de la Administración Tributaria, por cada período de liquidación, (i) un registro de operaciones sujetas al impuesto; (ii) una memoria descriptiva donde se describan los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas para analizar la sujeción al impuesto de los servicios digitales prestados, su localización y cuantificación; y (iii) la obligación de los contribuyentes de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

Debe destacarse que el IDSDi es un impuesto controvertido. En particular, este impuesto plantea **cuestiones conflictivas**:

(i) En primer lugar, en lo que respecta a su configuración, **su naturaleza, su carácter transitorio, su compatibilidad con los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI)**, y sus efectos económicos (cuestiones controvertidas genéricas).

(ii) En segundo lugar, en lo que se refiere a su aplicación práctica, **el IDSDi presenta cuestiones conflictivas relacionadas con la definición de los servicios digitales sujetos (y los supuestos de no sujeción), la determinación de la condición de contribuyente o la cuantificación de la base imponible**.

En los siguientes apartados se analizan aquellas que hemos considerado más relevantes, clasificándolas en los dos bloques que se acaban de señalar. En concreto, en el apartado 1 de este artículo se analizarán las cuestiones controvertidas genéricas, y en el apartado 2 se repasarán las cuestiones conflictivas que se presentan en su aplicación práctica.

1. Aspectos controvertidos genéricos relacionados con la configuración y aprobación del impuesto

Como se acaba de poner de manifiesto, el IDSDi es un impuesto que, desde su aprobación, ha suscitado dudas y cuestiones controvertidas en su configuración tanto desde el punto de vista de técnica tributaria como desde una perspectiva económica.

Dentro de dichas cuestiones controvertidas genéricas, a continuación, se analizan, de forma detallada, las que se han considerado más relevantes.

1.1. Naturaleza del impuesto: ¿Es realmente un impuesto indirecto?

El artículo 1 de la Ley 4/2020 declara que estamos ante un tributo de carácter **indirecto**, fundamentando dicha naturaleza del siguiente modo en la Exposición de Motivos de dicha Ley:

> *«Al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados*

Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido».

De la redacción anterior se observa que el legislador justifica, formalmente, la naturaleza indirecta del IDSDi en la circunstancia de que este tributo se centra en los servicios prestados y no atiende a la capacidad económica del prestador. No obstante, a nuestro juicio, dicho aspecto no resulta suficiente por sí mismo para fundamentar la naturaleza indirecta del tributo, sobre todo si se tiene en cuenta que **este impuesto presenta otros rasgos que hacen que esta calificación sea menos clara o evidente**.

Cabría afirmar que, en la hipótesis más favorable, el IDSDi posee una **naturaleza mixta**, en tanto que reúne rasgos propios tanto de los impuestos directos como de los indirectos. A este respecto:

(i) Con independencia de lo establecido en la Exposición de Motivos de la LIDSDi, **en apoyo de calificar el IDSDi como un impuesto indirecto podrían señalarse, entre otras, las siguientes notas**:

a. Según indica Quintana Ferrer[8] el IDSDi constituye un impuesto real, objetivo (en tanto que las circunstancias personales del sujeto pasivo no inciden en la cuantificación de la obligación tributaria), instantáneo (su devengo se produce con la prestación de los servicios) y de liquidación periódica. Tales rasgos son los que habitualmente caracterizan a los tributos indirectos, como puede ser el caso del IVA.

b. La cuantificación de la base imponible, tomando como referencia los ingresos brutos, representa un elemento característico de los tributos de naturaleza indirecta. En esta línea, las normas que regulan la determinación de la base imponible no aluden, en modo alguno, a la renta o beneficio obtenido por el prestador, ni contemplan la posibilidad de deducir gastos vinculados a la actividad ni de exonerar a contribuyentes que registran pérdidas.

c. Igualmente, la inclusión de un tipo impositivo fijo podría emplearse como argumento para sostener su naturaleza indirecta. Sin embargo, este elemento, por sí solo, no resulta determinante si se considera que existen gravámenes e impuestos de naturaleza directa que también aplican tipos fijos (como sucede, a modo de ejemplo, con las retenciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

(ii) Por otra parte, no puede obviarse que **determinados elementos del IDSDi servirían para sostener que se trata de un impuesto directo**. En particular:

[8] Quintana Ferrer, E., «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, p. 188.

a. El objetivo y el contexto en el que surge el impuesto. Tal como señala Macarro Osuna[9], *«La finalidad primordial que se busca con este tributo es la de solucionar problemas de falta de tributación por impuesto de sociedades por desacuerdo con el nexo de la presencia física para beneficios empresariales y por los casos de erosión de bases imponibles que se han producido».*

   Resulta evidente que estamos ante un impuesto concebido para suplir el déficit recaudatorio en el IS. Y es que la creación del IDSDi se plantea como una solución provisional y transitoria para gravar **la misma capacidad económica que, una vez se logre el consenso necesario, será objeto de gravamen mediante un impuesto directo (IS)**. Y dicha capacidad económica gravada no es otra que la obtención de rentas por los prestadores de los servicios sujetos, quienes se benefician de la generación de valor por parte del usuario.

   Partiendo de esta premisa, cabe argumentar que estamos ante un impuesto de naturaleza directa.

b. La circunstancia de que el contribuyente lo constituyan las empresas prestadoras de los servicios, sin que se contemple la posibilidad de repercutir jurídicamente el impuesto a los consumidores finales.

   En lo que se refiere a la configuración del contribuyente, conviene subrayar, en primer término, que el establecimiento de un umbral que considera la facturación mundial de las empresas representa, por sí solo, un indicio inequívoco de que el impuesto se centra en la capacidad económica de las compañías que prestan el servicio y no en determinados servicios digitales.

   Según expresa Macarro Osuna[10] *«Un tributo sobre servicios específicos debe recaer sobre la transacción particular, difícilmente debe dejar de recaudarse porque el vendedor no tenga suficiente volumen de negocios fuera del territorio de aplicación del impuesto».*

   En segundo término, reviste especial relevancia que la Ley 4/2020 no regule la repercusión jurídica del tributo, mecanismo que habría permitido focalizar la carga de este impuesto en el consumidor final o adquirente (rasgo propio de los tributos indirectos) y no en el prestador del servicio[11]. Por consiguiente, la configuración del contribuyente del IDSDi respalda su naturaleza como impuesto directo.

[9] Macarro Osuna, J. M., «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2020, p. 20.

[10] Macarro Osuna, J. M., *op. cit.*, p. 20.

[11] No obstante, debe tenerse presente que la circunstancia de que jurídicamente no se repercuta la cuota del IDSDi al usuario no implica que este no pueda acabar soportando dicho impuesto de forma indirecta mediante un incremento del precio de los servicios.

(iii) Finalmente, **existen otros elementos** que Quintana Ferrer[12] denomina *«duales»* puesto que, dependiendo de cómo se efectúe el análisis, **pueden servir para fundamentar una u otra naturaleza**. Dentro de estos elementos duales cabe destacar los siguientes:

a. **Hecho imponible**: si nos fijamos en el hecho imponible, el mismo formalmente está definido como los ingresos derivados de la realización de determinados servicios digitales, lo cual permitiría defender la naturaleza indirecta del IDSDi. Sin embargo, como ya hemos comentado, el hecho imponible también puede utilizarse para considerar el IDSDi como un impuesto directo si se tiene en cuenta que lo que realmente se somete a tributación es la renta o beneficio obtenido por los prestadores de dichos servicios a partir de la monetización de la contribución del usuario.

b. **Lugar de realización del hecho imponible**: considerando los puntos de conexión para localizar los servicios digitales, podría argumentarse que el IDSDi es un tributo indirecto atendiendo a que se emplea como punto de conexión el lugar donde se prestan los servicios, esto es, el territorio donde se halla localizado el usuario, con independencia de que este haya satisfecho o no una contraprestación por dichos servicios. Sin embargo, y según las propias palabras de Quintana Ferrer[13], cabe igualmente interpretar que *«El ISD sería un impuesto directo que asume como punto de conexión el Estado de la fuente o residencia del consumidor, estableciendo criterios de presencia digital significativa para la fijación de la potestad tributaria de este Estado en relación con los beneficios empresariales obtenidos por las entidades prestadoras, tal como sucede ya en la actualidad con los cánones o royalties».*

c. **Otros elementos susceptibles de ser considerados ambiguos o duales son la deducibilidad del impuesto en la base del IS o los mecanismos de gestión del tributo**, los cuales comparten características propias tanto de impuestos directos como indirectos.

De todo lo expuesto se deduce que **la configuración del IDSDi como impuesto indirecto por parte del legislador constituye una calificación meramente formal que puede no corresponderse con la auténtica naturaleza de este tributo si se examina atendiendo a la finalidad perseguida con su introducción y a los elementos que lo configuran**. En esta línea, **la doctrina**

[12] Quintana Ferrer, E., «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, pp. 189-191.
[13] Quintana Ferrer, E.,*op. cit.,* p. 190.

científica se inclina, mayoritariamente, por considerarlo un impuesto de naturaleza directa[14], o, en el mejor de los casos, como un **impuesto híbrido**[15].

Expuesto lo anterior, resulta evidente que la razón por la que el legislador asigna al IDSDi la mencionada naturaleza formal de impuesto indirecto es la de **intentar evitar que dicho tributo quede comprendido en el ámbito de aplicación de los CDI suscritos por España**, segunda cuestión controvertida de especial relevancia que se analiza en el siguiente apartado.

1.2. Compatibilidad con los Convenios para Evitar la Doble Imposición: ¿Queda el IDSDi realmente fuera de su ámbito de aplicación?

Tal como se acaba de señalar, el legislador reconoce, abiertamente, que **el diseño del IDSDi como un impuesto indirecto persigue excluir a este impuesto del ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI)**.

Esta cuestión tiene una importancia trascendental. Y es que, de entenderse que el IDSDi queda comprendido entre los tributos cubiertos por los CDI, la consecuencia práctica sería que, para que el Estado español pudiera someter a imposición los ingresos provenientes de los servicios digitales prestados, resultaría imprescindible la existencia de un Establecimiento Permanente (EP) en territorio español conforme a lo previsto en los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio elaborado por la OCDE (MCOCDE).

Y, precisamente, este requisito no concurriría en la inmensa mayoría de los supuestos, dado que los modelos empresariales que generan este tipo de rentas (servicios de publicidad e intermediación en línea y venta de datos) no requieren de presencia física en los territorios donde se localizan los usuarios. **La consecuencia práctica de incluir al IDSDi dentro de los CDI sería que se habría aprobado en España un impuesto incapaz de someter a gravamen a la mayoría de las entidades proveedoras de servicios digitales residentes en países con los que España haya firmado un CDI**[16].

---

[14] Esta parece haber sido la conclusión alcanzada por parte de Macarro Osuna, J. M. que establece, expresamente, lo siguiente: *«El Impuesto sobre Servicios Digitales es una figura que tiene características híbridas pues presenta aspectos propios de tributos de distintas categorías. Pese a haber sido calificado por las normas de impuesto indirecto, hemos concluido que se trata de una figura directa».*

[15] Así concluye Quintana Ferrer que defiende la naturaleza híbrida de este impuesto. Una buena muestra de esta conclusión la encontramos en este razonamiento: *«En su formulación actual, en in, los ISD no responden con claridad a ninguna de las dos posibilidades de configuración, directa o indirecta, que se acaban de apuntar, constituyendo una inédita categoría de impuestos formalmente indirectos que paradójicamente no gravan el consumo o gasto de los usuarios, sino la capacidad económica de las empresas prestadoras de los servicios digitales sujetos. Una modalidad mixta en la que conviven conceptos contradictorios, una materia imponible que se quiere gravar, la renta de las empresas digitales, propia de los impuestos directos, con un objeto material o riqueza efectivamente gravada que se corresponde con los impuestos indirectos, los ingresos generados por la prestación de algunos servicios a los usuarios consumidores, a quienes incomprensiblemente no se repercute la cuota».*

[16] A excepción, como veremos, del CDI entre España y EE. UU., siendo esta una excepción de extraordinaria relevancia práctica a efectos del IDSDi.

Con el propósito de evitar dicho efecto práctico, el IDSDi se articula formalmente como un tributo de carácter indirecto. La lógica que, aparentemente, sigue el legislador consiste en que, **dado que las figuras impositivas tradicionalmente comprendidas en los CDI (los tributos sobre la renta y sobre el patrimonio) se clasifican como impuestos directos, la catalogación del IDSDi como un tributo indirecto serviría como herramienta para justificar una potencial exclusión del IDSDi del ámbito de aplicación de los CDI**.

No obstante, si bien la clasificación del tributo como directo o indirecto constituye un factor que puede incidir en la valoración de su inclusión o exclusión del ámbito de aplicación de los CDI, dicho factor no resulta concluyente ni definitivo por sí solo.

En relación con esta cuestión, **resulta obligado acudir al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio elaborado por la OCDE (MCOCDE)** y a sus comentarios. Concretamente, el artículo 2 del MCOCDE determina el alcance de los CDI con la finalidad de garantizar la correcta identificación de los tributos de los Estados contratantes incluidos en el ámbito de aplicación de los mismos. A tales efectos, dicho precepto se organiza en **cuatro apartados**:

(i) El apartado primero del artículo 2 del MCOCDE dispone que los CDI resultan aplicables a los tributos sobre la renta y el patrimonio percibidos por un Estado contratante, sus divisiones políticas territoriales o sus entidades locales, cualquiera que sea el mecanismo de imposición empleado.

(ii) El apartado segundo concreta una serie de figuras tributarias que han de considerarse como impuestos sobre la renta o el patrimonio cubiertos por un CDI. Se trata de tributos que gravan la *«totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latente*s».

(iii) El tercer apartado recoge un listado de los tributos vigentes en cada Estado al tiempo de la suscripción del CDI que resultan amparados por sus disposiciones. En términos generales, dicho catálogo no tiene carácter cerrado ni exhaustivo, sino meramente ilustrativo, salvo en supuestos singulares de CDI en los que se prescinde de los dos primeros apartados anteriores.

(iv) Finalmente, el cuarto apartado del artículo 2 del MCOCDE incorpora una cláusula que otorga dinamismo al alcance del listado del tercer apartado (esto es, una cláusula de adaptación dinámica frente a la foto fija del sistema tributario de los Estados contratantes al momento de suscribir el CDI). Se prevé que las disposiciones del CDI resulten aplicables a todo impuesto «idéntico o sustancialmente similar» que se incorpore o reemplace a los

vigentes al tiempo de la firma del CDI, así como a las modificaciones que puedan introducirse en aquellos[17].

En lo que respecta a los servicios digitales, como ejemplos significativos de CDI celebrados por España que reproducen esta estructura de cuatro apartados, pueden citarse los suscritos con China, Irlanda o Suecia. Ahora bien, existen, igualmente, CDI que omiten los apartados primero y segundo y optan por delimitar su ámbito de aplicación mediante el catálogo de impuestos propio del tercer apartado junto con la cláusula de adaptación dinámica del cuarto apartado antes descrito.

Merece especial mención, dentro de esta segunda categoría de CDI, el suscrito entre España y Estados Unidos, cuya relevancia práctica es muy significativa por tratarse del Estado de residencia de un gran número de multinacionales tecnológicas potencialmente sujetas al IDSDi (entre ellas, Google, Apple, Facebook y Amazon)[18].

Una vez examinadas las secciones en que puede articularse el artículo 2 de los CDI y diversos ejemplos prácticos de convenios celebrados por España, si nos remitimos a los **Comentarios al artículo 2 del MCOCDE**[19] cabe destacar las siguientes consideraciones sobre este precepto:

(i) El comentario 2 al artículo 2 del MCOCDE reviste especial relevancia para la cuestión que nos ocupa, puesto que, al examinar el primer apartado de este precepto, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro): *«Este apartado define el campo de aplicación del Convenio: los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio;* ***la expresión "impuestos directos", mucho más imprecisa, ha sido, por lo tanto, descartada****».*

(ii) El comentario 3 al segundo apartado de este artículo precisa lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta o el patrimonio en los términos siguientes: *«Este apartado define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o elementos de uno u otro».*

(iii) Previendo la posibilidad de que un Estado opte por no incorporar las cuatro secciones del artículo 2 del MCOCDE, el comentario 6 al tercer apartado de dicho precepto establece lo siguiente: *«Algunos Estados miembros no incluyen los apartados 1 y 2 en sus convenios*

[17] Además, para garantizar el efectivo cumplimiento de esta disposición, se establece en el art. 2.4 del MCOCDE una obligación para los Estados firmantes de comunicar a la contraparte de cualquier cambio significativo que hayan introducido en su ordenamiento tributario.

[18] El CDI suscrito entre España y EE. UU., en la medida en que fue suscrito en el año 1990, sigue la versión del *US Model Income Tax Convention* de 1996, de forma que, el artículo 2 del CDI de España con EE. UU. comprende únicamente los citados aps. 3 y 4 del MCOCDE.
Es cierto que la versión de noviembre de 2006 del *US Model Income Tax Convention* evolucionó aproximándose a la redacción del MCOCDE e incluyendo la referencia a los impuestos sobre la renta del apartado 1 como la especificación del apartado 2 referente a impuestos sobre elementos de renta y tributos sobre la ganancia de la enajenación del patrimonio.
No obstante, a pesar de que el 14 de enero de 2013 se firmó el Protocolo al CDI (actualmente en vigor), dicho Protocolo mantiene la estructura original del artículo 2 del CDI (incluyendo tan solo la enumeración de impuestos y la cláusula de adaptación dinámica, como veremos más adelante).

[19] Estos comentarios se pueden consultar a través del siguiente enlace: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1

bilaterales. Estos países prefieren simplemente enumerar de forma exhaustiva los impuestos de cada país a los que se aplica el Convenio, precisando que el Convenio también se aplicará a los impuestos subsiguientes similares a los enumerados».

En tales supuestos, el mencionado comentario propone una modificación en la redacción del apartado 3, suprimiendo la expresión *«en particular»*, puesto que no existiría referencia a impuestos sobre la renta y el patrimonio regulados en las dos secciones precedentes a los que remitirse.[20]

Según reflejan los Comentarios al artículo 2 del MCOCDE, el perímetro de aplicación de los Convenios basados en el Modelo OCDE comprende los tributos sobre la renta y el patrimonio, descartándose, de manera expresa, la utilización del concepto «impuestos directos» por considerarse excesivamente vago e impreciso.

(iv) Por último, el comentario 7 relativo a la cláusula de adaptación dinámica contenida en el apartado 4 del artículo 2 del MCOCDE establece lo siguiente (el subrayado es nuestro): *«Puesto que la relación de impuestos que figura en el apartado 3 es meramente declarativa, este apartado prevé la aplicación del Convenio a todos* ***los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los existentes en un Estado contratante*** *o los sustituyan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio».*

Del análisis de los Comentarios al MCOCDE que se acaba de realizar puede concluirse que **el elemento determinante para resolver si el IDSDi queda o no comprendido en el campo de aplicación de los CDI que disponen de los cuatro apartados examinados no reside tanto en su naturaleza directa o indirecta, sino en si estamos ante un tributo que grava la renta o el patrimonio; por consiguiente, debe atenderse al objeto imponible de este impuesto**. En contraste, en aquellos CDI que omiten los apartados primero y segundo del artículo 2 y delimitan, directamente, su alcance a través del catálogo de impuestos (propio del apartado 3) complementado con una cláusula de adaptación dinámica (como sucede en el CDI de España con EE. UU.), el factor clave para determinar si el IDSDi queda cubierto por dichos CDI consiste en comprobar si dicho impuesto aparece en el listado taxativo de impuestos del apartado 3 (hipótesis poco verosímil), o si cabe sostener que posee una naturaleza idéntica o análoga a los impuestos incluidos en dicha foto fija (conforme a la referida cláusula de adaptación dinámica).

A partir de lo expuesto, pueden formularse las siguientes **conclusiones** respecto de esta cuestión controvertida del IDSDi:

[20] En concreto, establece que los países que adopten este criterio pueden expresarlo de la siguiente forma:
«1. Los impuestos a los que se aplica el Convenio son:
a) (en el Estado A): ....
b) (en el Estado B): ....
2. El Convenio también se aplicará a impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establecen con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio, y que se añadan o sustituyan a los impuestos enumerados en el apartado 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente cualesquiera modificaciones importantes en su legislación tributaria».

(i) **La calificación del IDSDi como tributo comprendido en el campo de aplicación de los CDI suscritos por España que incorporan las cuatro secciones del artículo 2 resulta más que factible, a pesar de su configuración formal como un impuesto indirecto**. Conforme acabamos de analizar, si se atiende a la finalidad perseguida con la creación de este impuesto y se valora, conjuntamente, dicha finalidad con los elementos configuradores del mismo cabe concluir que **el IDSDi surge para suplir el déficit recaudatorio del IS y, en consecuencia, se concibe para gravar la obtención de renta por los prestadores de servicios digitales**.

Asumiendo esta caracterización del IDSDi como un impuesto sobre la renta, **resulta verdaderamente difícil fundamentar su exclusión del ámbito de aplicación de los CDI**, toda vez que esta tipología de CDI conservan la referencia genérica a los impuestos sobre la renta y el patrimonio en los dos primeros apartados de su artículo 2. Sin embargo, no cabe descartar que la Administración tributaria discrepe de esta interpretación, precisamente porque la «hibridación» del IDSDi operada por el legislador proporciona a aquella argumentos para intentar sostener la posición opuesta (es decir, su exclusión de los CDI).

De este modo, el **conflicto** queda planteado entre (i) quienes están llamados a ser contribuyentes de este impuesto y pretenden invocar que el IDSDi debe cumplir con el CDI suscrito entre España y su Estado de residencia (que, con carácter general, no permitiría gravar las rentas empresariales si no existe un establecimiento permanente en España), por un lado, y (ii) la Administración tributaria española, por otro.

(ii) En el supuesto concreto del CDI con Estados Unidos, la conclusión anterior se modifica. Conviene recordar, a este respecto, que el artículo 2 del CDI de España con EE. UU. no incorpora una referencia genérica a los tributos sobre la renta y el patrimonio, sino que (i) recoge un listado de impuestos cubiertos por el CDI en el que, únicamente, se mencionan el IRPF y el IS (sin aquella definición genérica a impuestos sobre la renta) y (ii) incluye una cláusula de adaptación dinámica.[21]

[21] En este sentido, el artículo 2 del CDI de España con EE. UU., al definir los impuestos comprendidos establece lo siguiente:
«1. Los impuestos existentes a los que se aplica este Convenio son:
a) En España:
i) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y
ii) El Impuesto sobre Sociedades.
b) En los Estados Unidos: Los impuestos federales sobre la renta que establece el Código de Rentas Internas (excluidas las contribuciones a la Seguridad Social), y los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros y sobre fundaciones privadas. Sin embargo, el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros solamente en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reasegurados con personas que no tengan derecho a la exención de dichos impuestos con arreglo a este o a cualquier otro Convenio aplicable a los mismos.
2. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente los cambios importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales y las publicaciones oficiales relativas a la aplicación del Convenio».
Por otra parte, el Protocolo y su Memorando de Entendimiento a este CDI, firmado en Madrid el 14 de enero de 2013, precisa, en relación con este precepto que *«toda duda que pueda surgir respecto de la interpretación o la aplicación de este Convenio y, en particular, respecto de si una cierta medida fiscal está comprendida en el ámbito del Convenio, se resolverá exclusivamente de acuerdo con las disposiciones del artículo 26 (Procedimiento Amistoso) de este Convenio».*

Por tanto, considerando que el IDSDi no figura en el catálogo de tributos del CDI, para evaluar su inclusión en dicho CDI solo cabe recurrir a la cláusula dinámica de incorporación de nuevos impuestos contenida en el artículo 2.2 del CDI con Estados Unidos, conforme a la cual los tributos sobrevenidos únicamente quedarían amparados por el CDI si revisten una naturaleza «idéntica o análoga al IRPF o al IS» (y no meramente la condición genérica de impuestos sobre la renta).

En este contexto, debe advertirse que, aunque se pueda admitir que el IDSDi constituye un impuesto sobre la renta, su calificación como un impuesto idéntico o análogo al IS resulta mucho más difícil de justificar habida cuenta de las diferentes características de ambas figuras impositivas. Y si no se puede sostener que el IDSDi es un tributo idéntico o análogo al IS, entonces la conclusión es que **el IDSDi debe considerarse fuera del ámbito de aplicación del CDI entre España y Estados Unidos**.

Esta misma lectura es compartida por Macarro Osuna[22] que concluye lo siguiente:

> *«Sin embargo, el principal país de residencia de las empresas afectadas –al menos el que mayor queja internacional ha realizado–, los Estados Unidos, no incluyó dichas disposiciones en su CDI con España. El CDI solo recoge el listado de los impuestos de ambos Estados que se ven afectados, así como la cláusula dinámica para cambios futuros. Así como hemos concluido que el DST nos parece un impuesto sobre la renta, nos parece mucho más complejo poder afirmar que se trata de un impuesto sustancialmente similar al Impuesto de Sociedades, siendo este el parámetro a considerar respecto de las empresas estadounidenses».*

Resulta evidente que esta conclusión reviste una importancia práctica excepcional de cara a la recaudación del IDSDi en la medida en que las grandes corporaciones tecnológicas a las que, en principio, se dirige este tributo tienen su residencia fiscal en Estados Unidos.

1.3. Riesgo de doble o múltiple imposición

Entre los efectos más relevantes que se derivan de la naturaleza unilateral del IDSDi se encuentra la **posibilidad de que determinados ingresos queden gravados, simultáneamente, por dos o más impuestos**. Concretamente, las rentas procedentes de la prestación de servicios digitales sujetos a este impuesto van a soportar una carga tributaria (i) como consecuencia de la introducción del IDSDi en España y (ii) a través del IS en el Estado donde resida fiscalmente la entidad que presta dichos servicios.

[22] Macarro Osuna, J. M., «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2020, p. 28.

La doble imposición[23] que origina el IDSDi puede ser interna o internacional:

(i) **Doble imposición interna**: este supuesto afectará a toda entidad que preste servicios digitales gravados por el IDSDi y que, simultáneamente, tenga la condición de contribuyente del IS al tener fijada su residencia fiscal en territorio español. Las rentas obtenidas por la prestación de tales servicios digitales no solo quedarían sujetas al IDSDi, sino que, además, se integrarían en su resultado contable y, en consecuencia, en la base imponible de su IS en España. Ello conduciría a una tributación doble (primero, en concepto del IDSDi y, después, por el IS).

La referida doble imposición interna podría atenuarse en caso de que se admita que la cuota satisfecha por el IDSDi tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible para calcular la base imponible del IS. A diferencia de lo previsto en la Directiva[24], la Ley 4/2020 omite toda mención expresa acerca de la deducibilidad del IDSDi en el ámbito del IS (si bien tampoco establece su carácter no deducible). En estas circunstancias, considerando que desde la perspectiva contable estamos ante un gasto (dado que la cuota del IDSDi no es susceptible de recuperación) y que dicho gasto no queda incluido entre los supuestos de no deducibilidad del artículo 15 de la LIS, cabría deducir este gasto en sede del IS siempre que se cumplan los requisitos generales de deducibilidad (contabilización, justificación, imputación temporal y correlación con los ingresos).

Debe advertirse, sin embargo, que mediante este mecanismo de deducción del gasto en la base imponible del IS tan solo se estaría reduciendo o mitigando la doble imposición interna, sin llegar a eliminarla por completo[25], resultado que únicamente se alcanzaría si se habilitase una deducción en la cuota del IS equivalente a la totalidad del importe abonado en concepto de IDSDi, opción que en la actualidad no está prevista ni en la LIS ni en la Ley 4/2020[26].

(ii) **Doble imposición internacional**: los supuestos de doble imposición internacional en relación con el IDSDi español surgirán respecto de las entidades no residentes, las cuales habrán de soportar el IS en su Estado de residencia y, adicionalmente, el IDSDi en España[27].

Estos escenarios de doble imposición presentan, en la práctica, dificultades todavía mayores, puesto que, de admitirse que este tributo quedaría fuera del ámbito de aplicación de

[23] Se utiliza el término «doble imposición» con finalidad meramente expositiva para aludir a aquellos supuestos en los que unas mismas rentas resultan gravadas por dos tributos diferentes, con independencia de que, desde una perspectiva técnico-tributaria rigurosa, dicha expresión debería reservarse para casos en que ambos impuestos poseen naturaleza idéntica o análoga, extremo que, según se ha analizado, resulta cuestionable al comparar el IDSDi y el IS.

[24] La cual, recordemos, que, en su punto expositivo 27, prevé que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el IDSDi, pagado como coste, de la base imponible del IS en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.

[25] Puesto que, en la práctica, no se estaría minorando de la cuota íntegra del IS la totalidad del IDSDi satisfecho, sino tan solo un 25% (tipo vigente del IS) de dicho importe.

[26] Posibilidad que, además, podría suscitar controversia habida cuenta de la naturaleza del IDSDi.

[27] Sin perjuicio de que las entidades españolas también podrán verse expuestas a supuestos de doble imposición internacional cuando resulten afectadas por un impuesto sobre servicios digitales instaurado unilateralmente en otra jurisdicción.

los CDI, resultarían inaplicables los mecanismos de eliminación de la doble imposición contemplados en los mismos.

En consecuencia, las medidas destinadas a corregir la doble imposición internacional dependerán de la legislación doméstica de cada Estado, y resulta difícil esperar que los países de residencia de las entidades sometidas al IDSDi se muestren dispuestos a aliviar la doble imposición derivada de un tributo adoptado unilateralmente por España[28].

La problemática se intensifica si se considera que España no es la única jurisdicción que ha implantado un gravamen unilateral sobre los servicios digitales, lo que implica que un grupo multinacional (piénsese, a título ilustrativo, en una compañía estadounidense) puede quedar expuesto no ya a una doble, sino a una múltiple imposición (al verse obligado a satisfacer los impuestos sobre servicios digitales aprobados unilateralmente, por ejemplo, en España, Italia y Hungría).

1.4. Posible vulneración del principio de generalidad y proporcionalidad

El artículo 3.1 de la LGT establece los principios rectores que rigen la ordenación y aplicación del sistema tributario, conforme a la siguiente redacción:

> *«1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».*

Asimismo, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en lo que respecta a los principios de buena regulación aplicables a las iniciativas legislativas, señala lo siguiente:

> *«1. En el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. En la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación a dichos principios».*

Entre los principios contemplados en ambas disposiciones, la implantación del IDSDi plantea posibles conflictos en relación con el respeto de dos de ellos: el principio de generalidad y el principio de proporcionalidad.

(i) **Principio de generalidad del hecho imponible**: fundamentalmente, este principio impone al legislador la obligación de identificar la totalidad de los presupuestos de hecho reveladores

[28] Aunque no cabe descartar que se autorice la deducción en base del tributo abonado, conviene recordar que tal mecanismo no elimina, sino que reduce, la doble imposición padecida por el contribuyente.

de capacidad económica, con el propósito de impedir que se produzcan discriminaciones o tratos privilegiados en beneficio de determinados sujetos.

Tal como se adelantó en el examen del hecho imponible, cabe preguntarse si la acotación objetiva de las prestaciones sometidas a este tributo satisface el referido principio de generalidad. Esto es así dado que, tal y como se desprende de la propia denominación del impuesto, no se someten a gravamen la totalidad de los servicios digitales, sino únicamente algunos de ellos, justificándose la selección de los servicios digitales gravados (i) por tratarse de aquellos en los que el usuario desempeña una función determinante en la generación de valor para quienes los prestan y (ii) por constituir los servicios que originan un mayor desajuste entre el territorio en que se gravan los beneficios y aquel en que se encuentran establecidos los usuarios.

No obstante, tal como ha puesto de manifiesto la doctrina científica, dicha justificación podría resultar insuficiente para dar por cumplido este requisito. Según expone Menéndez Moreno[29]: *«Unas muy breves consideraciones finales para significar, como en otros tantos comentarios editoriales precedentes, que la acotación de lo gravado plantea la necesidad de contrastar esa acotación con el principio de generalidad, porque no es "todo lo digital" lo que se grava, sino "determinados servicios digitales", sin que la selección de los servicios gravados esté (más allá de la reseñada dificultad de aplicar el impuesto) suficientemente fundamentada como para salvaguardar las dudas respecto de la vulneración del citado principio».*

(ii) **Principio de proporcionalidad**: conforme al principio de proporcionalidad, toda iniciativa normativa propuesta ha de incluir, exclusivamente, la regulación indispensable para satisfacer la necesidad que la norma pretende cubrir, una vez verificado que no existen medidas alternativas que restrinjan en menor grado los derechos o que impongan menos cargas a sus destinatarios.

En la primera tramitación parlamentaria de la Ley 4/2020 se justificaba el cumplimiento del principio de proporcionalidad apoyándose en la Propuesta Inicial de Directiva Comunitaria. De este modo, la exposición de motivos recogía la siguiente argumentación:

> *«Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha procurado alcanzar estrictamente los objetivos perseguidos. En particular, únicamente se han considerado como hechos imponibles aquellos que están previstos como tales en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea el 21 de marzo de 2018, que son los relativos a aquellos modelos de negocio en los cuales se entiende que los problemas detectados se presentan de forma más exacerbada, sin que se hayan incluido en esa relación de hechos imponibles los relativos a otros supuestos también potencialmente perjudiciales».*

Sin embargo, debe recordarse que esta Propuesta Inicial de Directiva fue rechazada por no alcanzarse la unanimidad para su aprobación, de forma que la previsión de tres categorías

[29] Menéndez Moreno, A., «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019, p. 6.

de servicios sujetos en la Ley 4/2020, posteriormente tramitada, ya no podía amparar su respeto al principio de proporcionalidad el hecho de que solo se contemplasen como hechos imponibles los incluidos en la Propuesta de Directiva Comunitaria. Siendo consciente de esta circunstancia, el legislador defiende la observancia de este principio en los siguientes términos:

> *«Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha procurado alcanzar estrictamente los objetivos perseguidos».*

Cabe preguntarse si una motivación tan sucinta como la expuesta basta para justificar adecuadamente la satisfacción de este principio de proporcionalidad.

1.5. Aspectos controvertidos en relación con las reglas de localización

Las reglas de localización representan un pilar esencial de este tributo, dado que establecen el criterio de conexión territorial que permite determinar si una prestación de servicios digitales ha tenido lugar en el territorio del Estado español y, en consecuencia, si puede quedar sujeta a gravamen por el IDSDi español. **La localización de los servicios digitales se lleva a cabo atendiendo a la ubicación del usuario de los servicios como elemento clave en la generación de valor**, estableciendo unas reglas especiales en función de la naturaleza de cada tipo de servicio digital gravado y una presunción de localización de dispositivos con base en la dirección IP del mismo dispositivo.

No obstante, estas reglas de localización presentan las siguientes **cuestiones conflictivas**:

(i) **Localización a través de la dirección IP**: El sistema previsto para geolocalizar un dispositivo concreto a partir de la dirección IP del dispositivo empleado por el usuario se articula como una presunción *iuris tantum*, que admite ser desvirtuada mediante prueba en contrario. Así resulta del propio artículo 7.4 de la Ley 4/2020, el cual establece que *«salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización».*

Ahora bien, esta presunción ha sido objeto de diversas objeciones:

— De una parte, tal como advierte Quintana Ferrer[30]: *«No se especifica en relación con esta medida quién va a proporcionar la información del protocolo de IP, ni se señalan mecanismos para disipar las dudas sobre su certeza, que intentan resolverse añadiendo el inciso —o cualquier otro método de geolocalización en caso de que sea más exacto».*

[30] Quintana Ferrer, E., «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, p. 179.

— De otra parte, la facultad de reemplazar el protocolo IP por un método de geolocalización de mayor precisión genera un espacio de discrecionalidad para las empresas que constituye un motivo de controversia o litigiosidad frente a la Administración tributaria. Fue justamente esta razón la que condujo a que, en el texto de la Propuesta de Directiva debatido en la sesión del ECOFIN celebrada el 5 de noviembre de 2018, se suprimiese una disposición análoga contenida en la versión originaria de la Propuesta Inicial de Directiva.[31]

(ii) **Reglas de difícil aplicación en la práctica y con un elevado coste para las empresas**: las normas particulares diseñadas para fijar la ubicación del usuario en cada modalidad de servicio sujeto, pese a que pretenden ajustarse a las características propias de cada modalidad de servicio prestado, no logran sortear los obstáculos inherentes a su puesta en práctica ni los significativos costes que recaen sobre las empresas, las cuales se ven obligadas a implantar los sistemas o herramientas tecnológicas necesarias para identificar la localización de los dispositivos.

Estas dificultades y costes asociados se ven incrementados por el hecho de que una parte considerable de los usuarios accede a los servicios gravados mediante terminales móviles, circunstancia que implica la posibilidad de que dichos dispositivos se encuentren en desplazamiento o se sitúen en jurisdicciones diferentes durante las sucesivas fases de la contratación de un servicio.

Adicionalmente, puesto que la cuantificación de la base imponible dependerá de la localización de los dispositivos empleados por los usuarios y de los instrumentos dispuestos por las empresas para ese fin, el conjunto de dificultades referidas se trasladará, inevitablemente, al cálculo de la base imponible del IDSDi, tal y como se analiza a continuación.

1.6. Determinación de la base imponible

La cuantificación de la base imponible constituye otro de los aspectos centrales que suscitan controversia en el IDSDi. Cabe señalar, en concreto, tres problemas relevantes referidos (i) a la regla general contenida en el artículo 10.1 de la Ley 4/2020, (ii) a la proporción establecida en las reglas especiales del artículo 10.2 de la Ley 4/2020 y (iii) a los obstáculos de aplicación efectiva y verificación tributaria en la determinación de la base imponible.

(i) **Regla General**: tal como se ha indicado, la base imponible está integrada por la cuantía íntegra de los ingresos brutos, deduciendo, cuando proceda, el IVA y los tributos de naturaleza equivalente. Esta configuración supone que la base imponible arrojará siempre un resultado positivo para los prestadores de servicios, incluso respecto de aquellos contribuyentes cuya actividad genere pérdidas.

[31] Tal y como expone Quintana Ferrer, E., «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2019, p. 179.

Si nos encontrásemos ante un impuesto de verdadera naturaleza indirecta, que grava únicamente los ingresos por la prestación de determinados servicios, poco se podría decir al respecto. Sin embargo, según se ha examinado, **nos encontramos frente a un impuesto de carácter híbrido** que, aunque recae formalmente sobre determinadas prestaciones de servicios digitales, persigue, en última instancia, someter a tributación la capacidad económica de quienes prestan dichos servicios, es decir, los beneficios o rentas que estos obtienen a partir de la monetización de la participación de los usuarios.

En estas circunstancias, la regla general de cuantificación de la base imponible se revela ciertamente problemática. Cabe afirmar que los contribuyentes (y más concretamente, aquellos con márgenes bajos o cuyas actividades arrojan resultados negativos) terminan siendo los principales damnificados por el empeño del legislador en fundamentar la naturaleza indirecta del tributo, con la finalidad apenas encubierta de impedir que el IDSDi quede afectado por los CDI.

(ii) **Reglas específicas para cada tipo de servicio digital sujeto a este impuesto**: si bien cada categoría de servicio posee su propia fórmula de cálculo, las tres reglas particulares comparten un denominador común consistente en que, en todas ellas, (i) se obtiene un coeficiente resultante de dividir los usuarios con dispositivos localizados en España (según la naturaleza de cada una de las tres prestaciones) entre la totalidad de usuarios con dispositivos registrados a escala mundial, y (ii) dicho coeficiente se aplica sobre el porcentaje de ingresos totales.

Pues bien, otra de las cuestiones problemáticas de la Ley del IDSDi radica en que ninguna de las tres fórmulas recogidas en el artículo 10.2 de la LIDSDi precisa el ámbito territorial al que han de referirse los ingresos totales sobre los cuales aplicar cada una de las proporciones. Desde una perspectiva teleológica, parece lógico entender que el legislador alude a los ingresos totales obtenidos a nivel mundial (ingresos totales mundiales), puesto que, en caso contrario, carecería de sentido aplicar proporción alguna sobre ellos. No obstante, es cierto que la norma no lo explicita de forma literal.

Debe advertirse que la diferencia práctica entre tomar como referencia los ingresos totales mundiales o los ingresos circunscritos a otro ámbito geográfico puede resultar muy significativa, máxime si se considera que el valor unitario de las percepciones puede fluctuar notablemente de un territorio a otro.

Pues bien, llegados a este punto, interesa destacar que la Resolución de la DGT sobre el IDSDi abordó interpretativamente esta cuestión estableciendo las siguientes pautas:

- Si las operaciones se limitan al territorio de aplicación del impuesto, la base imponible estará constituida por la totalidad de los ingresos obtenidos en España. En este supuesto, no será preciso acudir a las reglas del artículo 10.2 en la medida en que todas las operaciones tienen lugar y los usuarios están ubicados en territorio español.
- Para el caso de operaciones que excedan el territorio de aplicación del impuesto, pero con referencia a un ámbito geográfico concreto (por ejemplo, dentro de la UE) se aplicarán

a los ingresos totales derivados de la operación las reglas previstas en el apartado 2 del artículo 10 para determinar la parte que corresponde al territorio español.

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

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

Parece, por tanto, que esta cuestión queda aclarada atendiendo a dichos criterios interpretativos. Pero en la práctica, esta determinación del ámbito geográfico al que se refiere una determinada operación no siempre resulta tan clara y a ello se añade la dificultad práctica añadida de que dicho ejercicio de análisis del ámbito geográfico deberá efectuarse operación por operación. Y dicho concepto de operación varía en función del tipo de servicio prestado, siendo esta otra cuestión controvertida que se plantea en la práctica y que analizaremos en el segundo apartado de este trabajo.

(iii) **Dificultades de comprobación de la determinación de la base imponible por parte de la Administración tributaria**: según se ha expuesto, las reglas especiales de cuantificación se basan en la aplicación de una fórmula matemática al conjunto de los ingresos percibidos.

Tal como pone de relieve Belda Reig[32], los términos de esta ecuación, y más concretamente, los relativos al denominador de la misma (número de veces que aparezca la publicidad en los dispositivos situados en todo el mundo, número de usuarios situados en todo el mundo en función de la localización de los dispositivos que utilizan en distintos momentos del tiempo), son datos difícilmente controlables, manipulables en función de la voluntad real de tributación del contribuyente, y prácticamente imposibles de trazar y comprobar mediante los sistemas de control actuales por parte de la Administración tributaria.

Lo anterior conlleva que, en la práctica, la correcta determinación de estas proporciones quedará supeditada a la voluntad colaboradora del contribuyente.

En el caso de la transmisión de datos surge una dificultad adicional a la comprobación por parte de la Administración tributaria y es que, en palabras de Belda Reig[33], puede ocurrir que muchas de estas ventas de volúmenes de datos *«sean realizadas desde filiales ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones con poca o nula transparencia fiscal y, por tanto, de forma completamente opaca a los procedimientos de comprobación e inspección*

[32] Belda Reig, I., «La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2019, pp. 59-68.
[33] Belda Reig, I., *op. cit.*, p. 63.

de nuestra Agencia Tributaria. De hecho, por la inmaterialidad de este tipo de activos, los volúmenes de datos, éstos pueden circular y traspasar todo tipo de fronteras físicas y jurídicas sin ningún tipo de control, rastro ni, mucho menos, inspección con fines arancelarios».

1.7. ¿Merece la pena este impuesto en términos económicos? Previsiones de recaudación en contraposición con la pérdida de competitividad de España

Es evidente que el IDSDi surge con un propósito fundamentalmente recaudatorio, orientado a la obtención de ingresos, en tanto que, con la aprobación de este tributo, el Ejecutivo dispone de recursos adicionales que le posibilitarían financiar un incremento del gasto público.

Dentro de la sección relativa al Impacto Económico y Presupuestario de la Memoria que contiene el Análisis Del Impacto Normativo Del Anteproyecto De La Ley del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales (referida en lo sucesivo como «Memoria del Anteproyecto del IDSDi»), se calculaba que los ingresos derivados de este tributo alcanzarían los 1.200 millones de euros anuales. Dicha estimación inicial se obtuvo como una extrapolación del cálculo comunitario.[34]

Sin embargo, esta estimación recaudatoria ya fue discutida en su día por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) (la cual rebajó el importe inicialmente estimado de recaudación de los 1.200 millones de euros calculados por el Gobierno a una horquilla de entre 546 y 968 millones), obligando al Gobierno a rebajar sus expectativas iniciales a la cifra de 968 millones (cifra que coincide con el rango más elevado de la horquilla ofrecida por AIReF).

Es más, estas previsiones de recaudación se han ido revisando a la baja y la realidad ha demostrado que el potencial recaudatorio de este tributo ha sido muy inferior en términos anuales. En concreto, en sus cuatro primeros ejercicios cerrados, el IDSDi ha obtenido, consistentemente, datos de recaudación muy inferiores a los inicialmente estimados en tanto que los ingresos reales fueron (i) de 166,3 millones de euros en 2021; (ii) de 278,4 millones de euros en 2022, (iii) de 303 millones de euros en 2023 y (iv) 375,2 millones de euros en 2024.

Estamos, por tanto, ante **una recaudación efectiva del IDSD que, aunque ha tenido una tendencia creciente en los últimos ejercicios, ha estado sistemáticamente por debajo de las previsiones iniciales**, tal y como puede observarse en el siguiente cuadro:

[34] En particular, se tomó como punto de partida el cálculo de ingresos efectuado por la Comisión Europea para la totalidad de la UE, contenido en su informe «Commission Staff Working Document. Impact Assessment», SWD(208) 81 final/2, de fecha 21 de marzo de 2018. Accesible mediante el siguiente enlace. https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF

Ejercicio	Previsión inicial en PGE (M €)	Recaudación efectiva de caja (M €)
2021	968 (PGE 2021)[35]	166,3[36]
2022	225 (PGE 2022, tras rebaja)	278,4
2023	Estimación posterior en línea con 2022	303
2024	Estimación posterior en línea con 2022-2023	375,2 (+23,8% respecto a 2023 según el informe anual de la AEAT[37])
2025	Sin cifra específica en PGE (prórroga presupuestaria)	Provisional: crecimiento del 9,2% (según el informe anual de la AEAT del ejercicio 2025)[38], ≈ 410 M € derivados de aplicar ese porcentaje a la base 2024

La conclusión es clara: **en términos agregados, el IDSDi ha recaudado, en sus cuatro primeros años, un total de 1.122 millones de euros, cifra que ni siquiera alcanza la estimación de recaudación anual inicial** (1.200 millones). Los principales factores del déficit recaudatorio señalados por la propia Administración son (i) la sobrestimación técnica heredada de la Comisión Europea; (ii) el retraso del primer ejercicio de aplicación del impuesto (2021), cuya entrada en vigor se vio retrasada; (iii) la contracción publicitaria vinculada a la pandemia de covid-19; (iv) el estrecho número real de contribuyentes que superan los umbrales de envergadura y huella digital significativa; y (v) la incidencia de los ajustes con las Haciendas Forales.

1.8. Impacto negativo del IDSDi sobre la economía española a corto y largo plazo

En contraposición con dicha **recaudación el establecimiento del IDSDi puede generar un impacto negativo en la economía española**. Sobre este particular resulta especialmente relevante el Informe de PriceWaterhouseCoopers sobre el *«Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española»*[39] (en lo sucesivo «Informe de PwC») que analizaba los efectos negativos a largo y corto plazo que un establecimiento del impuesto de estas características podía conllevar.

En particular, en virtud de este detallado informe, el efecto negativo del IDSDi sobre la economía española se materializa:

[35] En el siguiente enlace puede accederse a las noticias de prensa que recogían esta disparidad entre previsiones iniciales y recaudación efectiva: https://theobjective.com/economia/2022-01-28/tasa-google-tobin-recaudacion/

[36] Tal y como puede verse reflejado en el siguiente enlace: https://www.economiadigital.es/economia/espana-1122-millones-tasa-google-trump.html

[37] Tal y como puede consultarse en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2024/6-otros-impuestos.html

[38] Puede accederse aquí: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2025/1-ingresos-tributarios-2025/impuestos-devengados-ingresos-tributarios.html

[39] Informe accesible a través del siguiente enlace: https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

(i) **En un efecto económico desfavorable sobre el producto interior bruto** (PIB) a corto plazo, cifrado entre 586 y 662 millones de euros según el informe de PwC.[40] Este impacto viene determinado, a su vez, por las repercusiones que el IDSDi provoca sobre los principales usuarios de los servicios digitales sujetos a tributación, es decir, las pequeñas y medianas empresas y los consumidores finales. De forma específica, según el informe de PwC:

a. **Las compañías españolas que utilizan los servicios digitales sujetos a este gravamen experimentarían una disminución de sus beneficios de entre 450 y 562 millones de euros**, como resultado (i) del encarecimiento en la utilización de plataformas y publicidad digital (derivado de la introducción de este tributo) y (ii) de la merma en sus ventas por la repercusión previsible de parte del coste al consumidor final.[41]

b. **Los consumidores, a su vez, sufrirían una pérdida de bienestar** (i) debido al aumento del precio de los productos y servicios digitales adquiridos y (ii) por el valor de aquellos bienes que dejarían de adquirir (coste de oportunidad). El Informe de PwC ha cuantificado esta reducción del bienestar en una horquilla de entre 515 y 665 millones de euros.

Cabe destacar que este efecto de incremento del coste para las empresas y usuarios se ha producido, en la práctica, de forma indirecta. En efecto, aun cuando es cierto que la Ley 4/2020 no prevé la posibilidad de que los prestadores de servicios digitales repercutan jurídicamente el impuesto (como ocurre, por ejemplo, en el caso del IVA), nada impide que dicha repercusión se lleve a cabo de forma económica a través del incremento del coste de los servicios prestados por las plataformas afectadas. No hay mejor muestra de ello que los dos siguientes ejemplos paradigmáticos:

a. **Amazon**, como titular más representativa de una plataforma de *marketplace*, ya anunció a sus usuarios que, con motivo de la entrada en vigor del IDSDi, sus tarifas se incrementarían en un 3% a partir del 1 de abril de 2021 para sufragar el coste de este impuesto que, en última instancia, deberá ingresar dicha entidad como contribuyente del IDSDi[42].

b. Por su parte, **Google** anunció un sobreprecio por los anuncios de Google Ads publicados en España debido a la entrada en vigor de este impuesto. En concreto, a partir del 1 de mayo de 2021, los anunciantes debían abonar un recargo del 2% al contratar publicidad servida en España indicándose, expresamente, por parte de esta entidad que dicho recargo se incorporaba para *«cubrir parte de los costes asociados al cumplimiento de la legislación que regula el Impuesto sobre Servicios Digitales en Francia y en España»*[43].

[40] Como expone el citado Informe de PwC en su página 6.
[41] Como expone el citado Informe de PwC en su página 5.
[42] Esta repercusión económica del impuesto fue, incluso, publicada por la prensa como, por ejemplo, en la siguiente noticia: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/22/companias/1611316571_083277.html
[43] Dicho incremento fue cubierto, entre otras, por la siguiente noticia de prensa: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/03/03/companias/1614763156_334409.html

Estos ejemplos evidencian que, tal y como anticipaba el Informe de PwC, **el coste del impuesto ha terminado siendo soportado, en la práctica, por las pequeñas y medianas empresas usuarias de estos servicios digitales y, en última instancia, por los consumidores finales**.

(ii) Además, el informe de PwC advierte de que la introducción del IDSDi también podría producir un efecto sobre la economía española a largo plazo, de difícil cuantificación, pero nocivo, consistente en una **desaceleración del proceso de digitalización de la economía española**. Este efecto se describe en el Informe de PwC en los siguientes términos[44]: *«A largo plazo, la ralentización del proceso de digitalización de las empresas españolas hará a la economía menos productiva, menos innovadora, menos emprendedora y, en consecuencia, menos competitiva a nivel global»*.

En síntesis, conforme al citado Informe de PwC, el IDSDi acarreará, a largo plazo, una pérdida de la competitividad de la economía española.

A las consecuencias negativas anteriormente expuestas (efecto adverso sobre el PIB a corto plazo y deterioro de la competitividad a largo plazo) debe sumarse la posibilidad de que Estados Unidos adopte represalias arancelarias en respuesta a la implantación de este tributo. En esta línea, no cabe excluir que, a modo de presión, el Gobierno estadounidense anuncie la imposición de aranceles a la importación de productos españoles, al entender que este impuesto supone una discriminación hacia las empresas norteamericanas.

A la vista (i) de las cifras de recaudación limitadas y (ii) de los efectos adversos que se acaban de describir, **se plantean dudas más que razonables sobre si realmente ha merecido la pena establecer un impuesto como el IDSDi en España** desde una perspectiva económica, tanto a corto como a largo plazo.

2. Aspectos controvertidos relacionados con la aplicación práctica del IDSDi

Junto con los aspectos genéricos anteriores, la introducción del IDSDi genera cuestiones de tipo práctico en su aplicación y que, a menudo, pueden generar controversia con la Administración tributaria en las actuaciones de comprobación por este impuesto.

Téngase en cuenta que, desde su implantación en 2021, la comprobación del IDSDi se ha incluido dentro de los Planes de Control Tributario y Aduanero de los ejercicios 2022 a 2026 con el objetivo de comprobar las autoliquidaciones presentadas e investigar si se están presentando por quien debiera haberlo hecho.

En particular, en el Plan de 2026 se anuncia que durante este ejercicio se continuarán realizando actuaciones para el análisis y, en su caso, comprobación del IDSDi advirtiéndose, expresamente,

[44] De acuerdo con lo dispuesto en el citado Informe de PwC en su página 6.

que se potenciará el uso de herramientas informáticas avanzadas para mantener adecuadamente un censo de entidades de comercio electrónico, que ayudará a detectar no declarantes, o declarantes con bases imponibles inferiores a las debidas por el IDSDi.

Fruto de ello, el número y la intensidad de las inspecciones por este impuesto se ha ido incrementando en estos últimos ejercicios. Sin ánimo de ser exhaustivos, algunas de las cuestiones prácticas que se plantean de forma más recurrente en estos procedimientos, y entre los potenciales contribuyentes de este impuesto, son las siguientes:

2.1. Cuestiones controvertidas frecuentemente planteadas en relación con la modalidad de publicidad en línea

En el ámbito de los servicios de publicidad en línea, son tres las cuestiones conflictivas que, con mayor frecuencia, se plantean en la práctica:

(i) Concepto de publicidad dirigida y presunción *iuris tantum*

El apartado 10 del artículo 4 de la Ley 4/2020 define como publicidad dirigida *«cualquier forma de comunicación digital comercial con la finalidad de promocionar un producto, servicio o marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados de ellos»*.

Dicha definición se complementa con una presunción *iuris tantum* que establece, expresamente, que *«Se considerará que toda la publicidad es "publicidad dirigida", salvo prueba en contrario»*.

La Resolución de la DGT sobre el IDSDi ha manifestado que la clave para que se cumpla el concepto de publicidad dirigida es que en la determinación del anuncio a mostrar en la interfaz se tomen en cuenta los datos de los usuarios, introduciendo las siguientes precisiones importantes:

(i) Estos datos pueden haber sido recopilados previamente o durante la navegación, no siendo necesario que procedan del uso de interfaces digitales.

(ii) Pueden ser datos que hayan sido proporcionados por el usuario en el momento de inscribirse o registrarse o en cualquier otro momento, así como datos adquiridos a terceros.

(iii) Estos datos pueden ser, entre otros: (i) Ubicación geográfica (país, ciudad, IP, geolocalización...); (ii) Sociodemográficos: edad, género, etc.; (iii) Preferencias individuales o intereses; (iv) Palabra o palabras de búsqueda y (v) perfil del usuario, que puede venir dado por los datos recopilados al inscribirse o registrarse, a través de encuestas o llamadas telefónicas o de cualquier otro modo en que se obtengan tales datos, o por los datos recopilados a partir de la actividad del usuario en varias interfaces digitales.

(iv) Por último, la Resolución de la DGT sobre el IDSDi establece una precisión de especial relevancia que es que *«La utilización de un solo dato del usuario será suficiente para considerar la publicidad digital como dirigida»*.

Por otra parte, en cuanto a la trazabilidad y la amplitud del número de usuarios destinatarios de la publicidad dirigida, la Resolución de la DGT sobre el IDSDi ha establecido lo siguiente: *«Se debe considerar que la publicidad puede ser dirigida atendiendo a distintos niveles de intensidad o personalización, lo que significa que la cantidad de información sobre los usuarios que se tiene en cuenta con el fin de mostrar publicidad puede variar. Será publicidad dirigida aquella que utilice datos de los usuarios»*. De este razonamiento se infiere:

(i) Que, de conformidad con el criterio de la DGT, no parece que sea necesario, para que una publicidad digital se considere dirigida a estos efectos, que los datos empleados para dirigir la publicidad sean del propio usuario al que se dirige la misma, pudiendo ser de otros usuarios o grupos de usuarios distintos a dicho destinatario.

(ii) La referencia a publicidad dirigida «a los usuarios» no delimita la amplitud del número de destinatarios al que debe destinarse una publicidad digital para ser considerada como publicidad dirigida. De esta forma, en virtud del criterio de la DGT, no parece que sea necesario que exista una publicidad digital dirigida individualmente para cada usuario, pudiendo considerar publicidad dirigida aquella destinada a grupos de usuarios más o menos amplios para cumplir con el citado concepto.

Como se puede observar, (i) el concepto de publicidad dirigida se define en términos muy amplios, (ii) la interpretación de la Administración tributaria también tiene carácter expansivo (sobre todo teniendo en cuenta que basta con utilizar un solo dato para considerar que dicha publicidad es dirigida) y (iii) por si fuese poco, ello se complementa con una presunción de que toda publicidad es dirigida cuya prueba en contrario resulta difícil de sostener frente a la Administración tributaria.

Las circunstancias anteriores llevan, de facto, a que la Administración tributaria considere que toda publicidad digital es dirigida y que sea extraordinariamente difícil (por no decir imposible) acreditar lo contrario. Y ello genera controversias con los contribuyentes.

Y es que, dentro de la publicidad digital, podemos encontrarnos diferentes modalidades como la rotación general de anuncios, la segmentación por contenidos, la publicidad basada en palabras de búsqueda, la segmentación por datos de registro, o la segmentación por el empleo de *cookies* propias o de terceros. Pues bien, en algunas de estas modalidades, como pudiera ser el caso de la rotación general de anuncios y la segmentación por contenidos, se podría defender que no se utilizan los datos de los usuarios a la hora de configurar las campañas ni de seleccionar los destinatarios de la publicidad, por lo que, en principio, las mismas quedarían excluidas del concepto de publicidad dirigida.

Sin embargo, por motivos estrictamente técnicos y de cumplimiento contractual, es frecuente que muchas de estas campañas (que no están segmentando a sus usuarios dentro del sentido de este término en el ámbito del *marketing)* se tengan que acotar a destinatarios con dispositivos que acceden desde una dirección IP situada en España.

Como hemos visto, **la Administración tributaria considera que el simple hecho de acotar por dirección IP española es suficiente para considerar a la publicidad digital como dirigida**. Pero esta interpretación expansiva no siempre es compartida por los contribuyentes y habrá que ver si se acepta en el futuro por parte de los tribunales[45].

(ii) Supuestos de cesión de espacios digitales

El artículo 4.6 establece que: *«Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz».*

Este inciso relativo a la cesión de espacios publicitarios digitales determina que la sujeción a la modalidad de publicidad en línea viene determinada por la inclusión de la publicidad dirigida y no por la titularidad o propiedad de la interfaz digital. De esta forma, si la interfaz pertenece a una empresa tercera (soporte) que cede el espacio digital de su interfaz donde va a aparecer el anuncio:

(i) No debe considerarse que el propietario de la interfaz haya prestado un servicio de publicidad en línea sujeto al IDSDi (por la cesión con contraprestación de dicho espacio digital en su interfaz).

(ii) Se considera que dicho servicio de publicidad en línea sujeto al IDSDi lo ha prestado la sociedad que adquiere el espacio digital para incluir en el mismo la publicidad correspondiente.

Esta precisión fue incorporada por el legislador español en idénticos términos a los establecidos en la Propuesta de Directiva —COM(2018) 148 final— de la Comisión al Consejo relativa al sistema común del impuesto que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, y su incorporación al IDSDi tiene como finalidad evitar supuestos de sobreimposición o doble imposición.

[45] Frente a esta interpretación podrían emplearse, entre otros, los siguientes argumentos:
(i) La acotación por IP española a menudo es necesaria para cumplir con la normativa de protección de derechos de propiedad intelectual y para garantizar el cumplimiento de las cláusulas contractuales suscritas.
(ii) Esta delimitación constituye una práctica estándar en el mercado desde un punto de vista técnico (acotar a través de dirección IP española).
(iii) La verificación de la localización territorial del IP del dispositivo es, en sí misma, necesaria a los efectos de determinar la propia sujeción al IDSDi y la base imponible.
(iv) Desde un punto de vista finalista, cuando la publicidad se acota solo por la dirección del IP, el usuario no aporta valor añadido alguno (a través de ese dato) al contrario de lo que ocurre con otros datos como el seguimiento de su actividad en internet a través de *cookies* propias o de terceros.

Sin embargo, la Ley 4/2020 no desarrolla el concepto de «inclusión» de publicidad dirigida. La Resolución de la DGT sobre el IDSDi reconoce que, en la actualidad, la forma de prestarse el servicio de publicidad ha adquirido gran complejidad y han aparecido numerosas empresas y operadores que prestan una gran variedad de servicios en el proceso, desde anunciantes hasta el propietario de la interfaz.

En la medida en que resulta muy habitual que entre el soporte (titular del espacio publicitario) y el anunciante exista más de un intermediario, la Resolución de la DGT sobre el IDSDi distingue dos grandes grupos de personas que pueden actuar entre el anunciante y el propietario de la interfaz digital:

(i) Por el lado de la oferta: las que comercializan los espacios publicitarios de la interfaz digital.

(ii) Por el lado de la demanda: las que facilitan a los anunciantes la adquisición de los espacios publicitarios.

Sobre esa base, la DGT establece los dos siguientes criterios interpretativos:

(i) En primer lugar, establece que la función de inclusión de la publicidad solo la realiza una de las entidades intervinientes para evitar supuestos de imposición en cascada, de forma que solo puede haber un contribuyente por esta modalidad de hecho imponible, sin perjuicio de que el resto de entidades intervinientes, tanto por el lado de la oferta como por el lado de la demanda, pueda prestar algún otro servicio sujeto, intermediación en línea o transmisión de datos, si cumple los requisitos establecidos en LIDSDi[46].

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

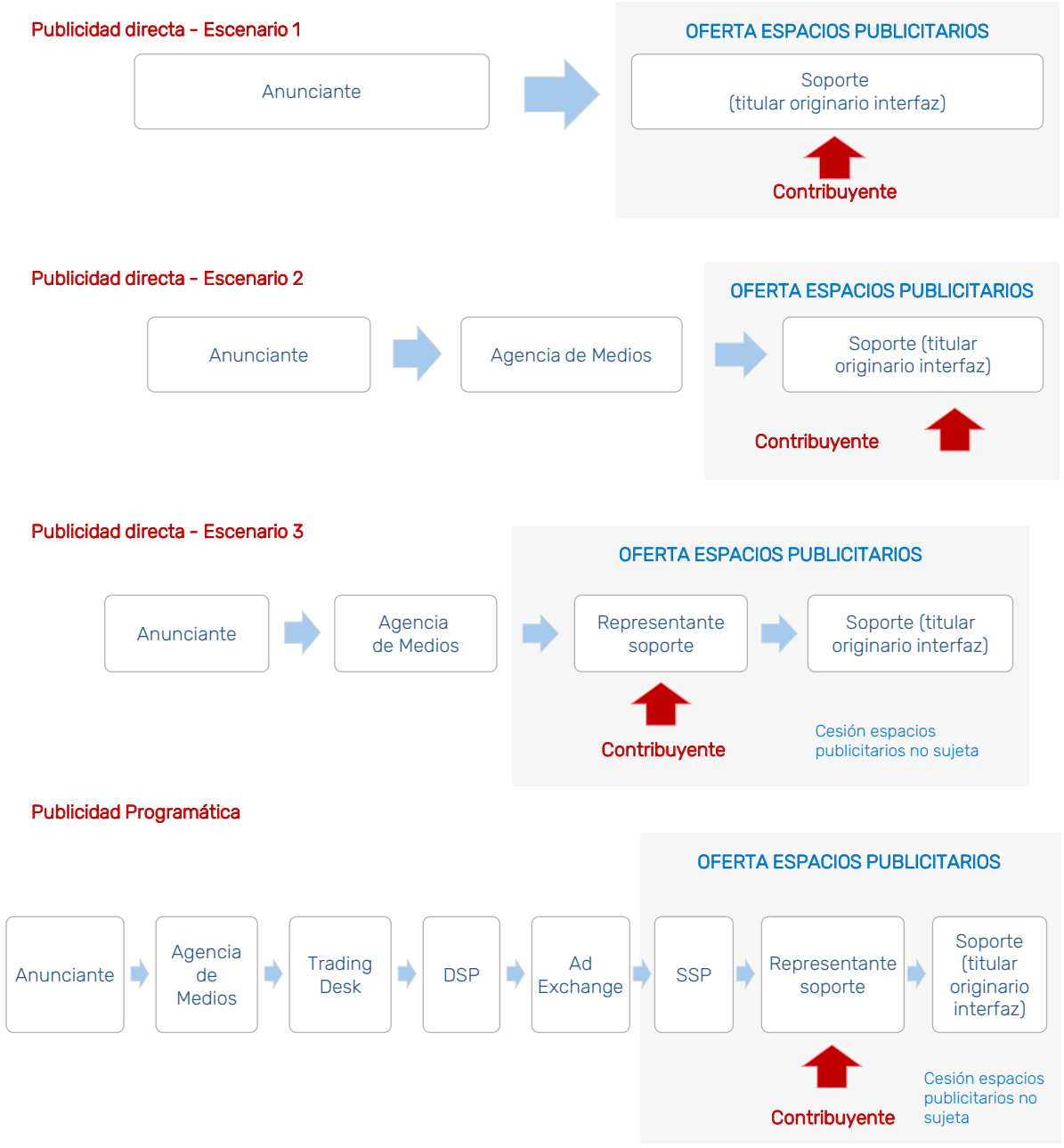
Asimismo, la DGT aclara que este criterio resulta aplicable, también, a la publicidad programática, en tanto que, en estos supuestos, tanto el propietario de la interfaz digital, como la red

[46] Como veremos, esta medida para evitar la doble imposición la encontramos únicamente en la modalidad de publicidad en línea, y no se extiende, por ejemplo, a la modalidad de transmisión de datos.

de afiliación, ceden sus espacios publicitarios mediante diferentes herramientas tecnológicas que permiten adquirirlos de forma automatizada.

En este contexto, la consideración de quién es el sujeto pasivo que incluye la publicidad digital es una cuestión que genera conflictos habituales en la práctica debido a la gran cantidad de intermediarios que operan en este sector (sobre todo en el caso de la publicidad programática) y a la variedad de relaciones contractuales y económicas.

A modo meramente ilustrativo, en el mercado podemos encontrarnos **distintos escenarios** como los que pueden verse a continuación:



Esta variedad de escenarios lleva asociada la necesidad de poder acreditar frente a la Administración tributaria quién es el que realmente tiene el derecho y la obligación de incluir la publicidad digital en una determinada interfaz atendiendo a los términos contractuales y a las condiciones jurídicas y económicas de las relaciones entre las partes, lo cual no siempre resulta pacífico ni sencillo y puede generar discusiones en los procedimientos de comprobación.

(iii) La publicidad digital debe incluirse en interfaces digitales

Finalmente, la calificación de la publicidad digital como publicidad dirigida por sí sola no basta para entrar dentro de la primera modalidad del hecho imponible del IDSDi, sino que es necesario, adicionalmente, que esta publicidad digital se incluya en una interfaz digital.

El concepto de interfaz digital se regula en el artículo 4.4 de la Ley 4/2020, el cual establece que se entenderá por interfaz digital *«cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital».*

En relación con esta definición, debe tenerse en cuenta que el concepto de interfaz digital está referido al programa *(software)* y no al dispositivo soporte (medio, *hardware*, o aparato) en el que aparezca dicha interfaz digital. De esta manera, lo determinante para considerarse incluido en el hecho imponible de los servicios de publicidad en línea es que la publicidad dirigida se incluya o inserte en este tipo de programas o aplicaciones (interfaces).

En esta línea, la contestación a la pregunta frecuente 1.1. de la AEAT ha precisado la siguiente aclaración en relación con el concepto de interfaz: *«Las interfaces digitales pueden ser accesibles a través de distintos tipos de dispositivos, como, por ejemplo, un teléfono móvil, un ordenador, un televisor, una tablet, un electrodoméstico o un vehículo».*

La AEAT establece, a título de ejemplo, que *«constituyen interfaces digitales a efectos de la Ley del impuesto las utilizadas a través de un televisor para acceder a contenidos digitales, ya estén preinstaladas en el propio televisor, sean objeto de descarga, o se ejecuten en algún otro dispositivo conectado al propio televisor (por ejemplo, una videoconsola o un descodificador)».*

La amplitud del concepto de interfaz digital puede generar situaciones en las que la Administración tributaria considere que se cumple con el hecho imponible de publicidad en línea cuando los potenciales contribuyentes habían descartado la realización de este hecho imponible por estimar que no se estaba incluyendo a través de una interfaz digital.

Esta circunstancia es particularmente relevante en el entorno de la televisión digital y de las formas más sofisticadas de incluir anuncios en este medio, donde podemos encontrarnos la inclusión de anuncios en la televisión lineal, las aplicaciones descargadas en una Smart TV

o en la propia televisión lineal a la que se accede a través de un descodificador o STB conectable a la televisión.

Como muestra de esta complejidad, cabe destacar el criterio de la consulta V0075-24, en el que la DGT considera que se cumple el hecho imponible de publicidad digital en un caso en el que la entidad consultante celebra contratos con compañías de telecomunicaciones prestadoras de servicios de televisión digital, así como prestadoras de servicios de agregación de contenidos audiovisuales (titulares de interfaces digitales) para colocar anuncios en sus interfaces digitales. En particular, en dicha consulta, la DGT confirma que la entidad consultante debe tributar por la modalidad de publicidad en línea en un supuesto en el que la inserción de dicha publicidad digital es posible gracias a una solución tecnológica o *software* (titularidad en exclusiva de la entidad consultante) que, implantada en los decodificadores y redes IPTV de las compañías de telecomunicaciones, genera espacios publicitarios (inventario publicitario) en las interfaces de estas últimas compañías de telecomunicaciones para la inserción y comunicación de la referida publicidad en línea.

Dado el creciente nivel de sofisticación y avances tecnológicos, resulta aconsejable repasar, en cada modelo de negocio que involucre publicidad digital, si realmente dicha publicidad digital está siendo incluida en un programa o *software* que vaya más allá de una mera aplicación descargable o una página web, y que también cumpla con el concepto de interfaz digital a estos efectos.

2.2. Cuestiones controvertidas frecuentemente planteadas en relación con la modalidad de intermediación en línea

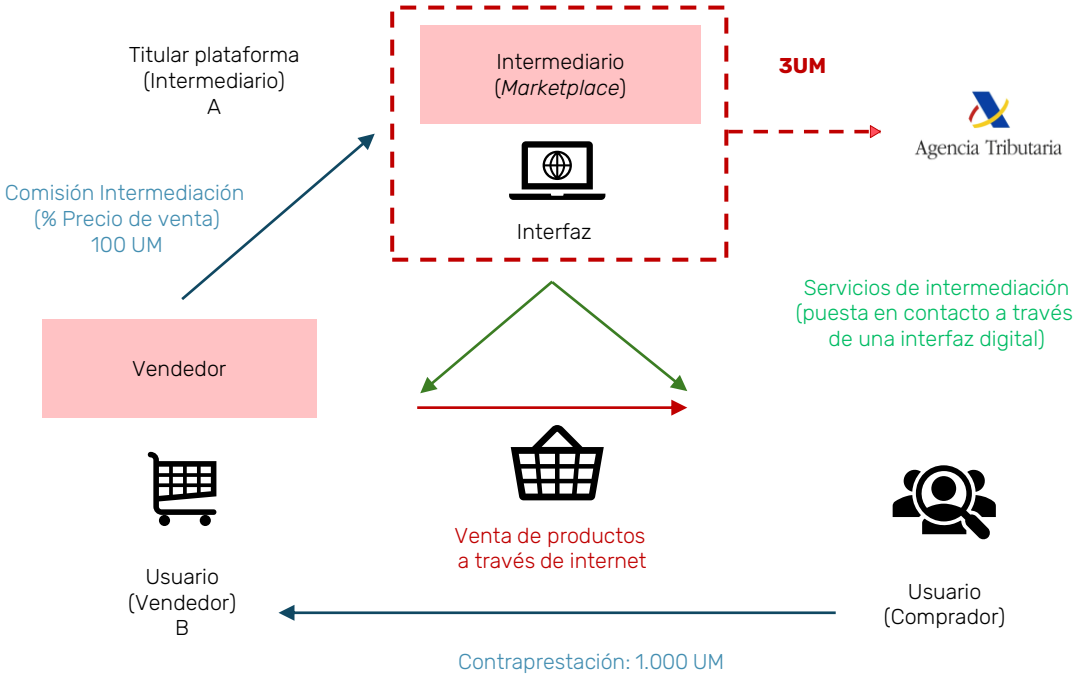
En relación con los servicios de intermediación en línea se presentan, de forma reiterada, cuestiones controvertidas en torno a las dos siguientes cuestiones:

(i) Condición de intermediario o proveedor a efectos del IDSDi y supuesto de no sujeción para el comercio electrónico minorista

El artículo 4.7 de la LIDSDi define los servicios de intermediación en línea como los servicios *«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»*.

Dentro de los servicios de intermediación que facilitan la realización de un servicio subyacente nos encontramos los habitualmente prestados por plataformas digitales que facilitan la realización de servicios entre usuarios como pueden ser, entre otros: (i) servicios de transporte de pasajeros (Uber, Cabify, Freenow); servicios de alojamiento (Airbnb), o servicios de reparto a domicilio (Deliveroo, Glovo).

También cobran especial relevancia, con respecto a esta modalidad del impuesto, las plataformas que facilitan la venta de bienes entre usuarios en lo que coloquialmente se conocen como *marketplaces* que pueden ser de productos de primera mano (Amazon, Aliexpress) o de segunda mano (Wallapop). Este tipo de **modelo de negocios** responde al siguiente esquema:



Como se puede observar, en estos casos susceptibles de ser gravados por la modalidad de intermediación en línea:

(i) Existe una entidad (en el gráfico, la entidad A), titular de la plataforma o *marketplace*, que pone a disposición de los usuarios (vendedores y compradores) su interfaz digital (generalmente, una página web o una aplicación móvil), para que los mismos se pongan en contacto y lleven a cabo las compras y ventas subyacentes de productos.

(ii) El vendedor de los productos (en el esquema, la entidad B), aun cuando sea una entidad, no deja de ser un usuario de la interfaz digital de un tercero (dada la amplitud del concepto de usuario). Como tal usuario, B utiliza la interfaz que le pone a disposición A para contactar con los compradores y vender los productos al usuario comprador (C) a través de la misma.

(iii) La venta subyacente de productos entre B y C no se encuentra en ningún caso sujeta al IDSDi, por resultar de aplicación el supuesto de no sujeción específicamente previsto en el artículo 6.b) de la Ley 4/2020, el cual considera como operaciones no sujetas al IDSDi

las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea[47].

(iv) Por su parte, la entidad A sí tendrá la consideración de contribuyente del IDSDi en la medida en que la misma está prestando un servicio de intermediación en línea a los usuarios compradores y vendedores (servicio prestado a B y C marcado en color verde en el gráfico) facilitando la puesta en contacto entre dichos usuarios y con ello, la realización de la venta subyacente de productos a través de su interfaz digital.

(v) A cambio de dicha labor de intermediación, la entidad A cobra a los usuarios una determinada comisión. En función del modelo de negocio de la plataforma, esta comisión puede ser exigida al usuario vendedor, al usuario comprador o a ambos. En el ejemplo del gráfico expuesto anteriormente, el titular de la plataforma (entidad A) le cobra al usuario una comisión cuantificada como un porcentaje sobre el precio de venta (100 UM que se corresponden con el 10% del precio de venta del producto subyacente).

Es, precisamente, esta comisión que cobra la entidad A como contraprestación por un servicio de intermediación en línea la que se encuentra sujeta al IDSDi en su segunda modalidad. De esta forma, la entidad A (siempre que cumpla los umbrales establecidos en el artículo 8 de la Ley 4/2020 anteriormente mencionados) tendrá la consideración de contribuyente del IDSDi, y, en consecuencia, de las 100 UM de comisión recibidas del vendedor y reconocidas como ingreso, deberá ingresar 3 UM (resultado de aplicar el tipo del 3%) en la Administración tributaria como consecuencia de este impuesto.

En contraste con el esquema anterior, y como complemento a la determinación del hecho imponible de intermediación en línea, el artículo 6.a) de la Ley 4/2020 establece, expresamente, que no se encuentran sujetas *«las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario».*

El legislador excluye del ámbito de aplicación del IDSDi las llamadas actividades minoristas de comercio electrónico en las que el propietario del sitio web es el minorista y utiliza ese canal para distribuir sus propios bienes y servicios. Este supuesto de no sujeción está expresamente referido a modelos de negocio (i) de venta directa de productos propios; (ii) efectuados por el proveedor a través de su propia página web y (iii) donde no existen dos usuarios que realizan una operación subyacente (sino, simplemente, el titular de la interfaz en su condición de proveedor y su cliente). Como ejemplo práctico, podríamos poner la venta de alpargatas elaboradas de forma artesana a través del sitio web del fabricante.

Pues bien, en la práctica la cuestión más controvertida que nos encontramos es la determinación, caso por caso, de si la actuación de la entidad que comercializa los productos a través de

[47] Por ello, la venta de productos subrayada en rojo en el gráfico anterior por una contraprestación de 1.000 unidades monetarias (en adelante «UM») —que es el flujo monetario subrayado en azul en el esquema— en ningún caso estará sujeta al IDSDi, ni el usuario vendedor (entidad B) se considerará contribuyente de este impuesto como consecuencia de dicha operación.

una interfaz digital se corresponde con la actuación de un proveedor (no sujeta), o con la actuación de un intermediario (sujeta al IDSDi).

A estos efectos, la exposición de motivos de la Ley 4/2020 establece expresamente que *«A fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación».*

Consciente de que nos encontramos ante una cuestión controvertida, esta es abordada por la DGT en la Resolución de la DGT sobre el IDSDi[48]. La conclusión que se extrae del criterio de la DGT es que no se puede establecer un criterio apriorístico que permita determinar si una entidad está actuando en calidad de intermediario o en calidad de proveedor, sino que se trata de una cuestión que dependerá (i) de las cláusulas concretas del contrato o negocio jurídico establecido entre las partes y (ii) de la realidad económica subyacente, debiendo efectuar un análisis particular supuesto a supuesto que aborde, de forma conjunta, los términos jurídicos y económicos de la relación establecida en cada caso.

A modo de guía, en el ámbito del comercio electrónico podemos establecer las siguientes pautas de carácter práctico:

(i) Si los productos vendidos a través de la página web son elaborados o fabricados por el propio vendedor, este último, con carácter general, estará actuando como proveedor a efectos del IDSDi.

(ii) En caso de que nos encontremos con productos procedentes de un proveedor tercero, será necesario efectuar el citado análisis de las relaciones económicas y jurídicas con dicho proveedor para determinar si se está actuando como proveedor o como intermediario con respecto a los productos ofrecidos a través de la interfaz digital. Si, como resultado de dicho análisis conjunto:

   a. Se determina que la entidad ha asumido jurídica y económicamente los riesgos y beneficios de los productos que vende posteriormente a través de su interfaz digital, entonces se estará en disposición de acreditar que actúa como proveedor con respecto a

[48] En concreto, en relación con esta cuestión, la Resolución de la DGT sobre el IDSDi lleva a cabo el siguiente razonamiento: *«De acuerdo con la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos (véanse consultas V1273-19 y V0369-20), solo puede ser considerado como "intermediario" quien percibe su retribución en función de la celebración del contrato en el cual se media, es decir, quien percibe una retribución o comisión por la consecución de un resultado, el que determine la operación subyacente. Así, en los servicios de intermediación en línea será considerado intermediario quien ponga en contacto, a través de una interfaz digital multifacética, a los usuarios que participan en la operación subyacente, con la finalidad de hacer efectiva la formalización de dicha operación subyacente. Y ello, con independencia de que el intermediario imponga o no condiciones en la operación subyacente como precio u otras condiciones contractuales. Es decir, se debe tener en cuenta que el hecho de que la entidad intermediaria determine, parcial o totalmente, las condiciones comerciales y contractuales de las operaciones realizadas entre los usuarios de la interfaz no implicará necesariamente que no se esté prestando un servicio de intermediación en línea.*
En todo caso, y para concluir, es una cuestión que dependerá de las cláusulas concretas del contrato o negocio jurídico establecido entre las partes y de la realidad económica que subyace».

dichos productos. Y ello dado que habría adquirido previamente los productos que posteriormente comercializa, con todos los riesgos asociados a los mismos.

b. Se determina que la entidad que pone a disposición de los usuarios la interfaz en la que se comercializan dichos productos se limita a poner en contacto a usuarios vendedores y usuarios compradores, cobrando una comisión en caso de que se vendan los mismos, entonces dicha entidad estará actuando como intermediaria. Y es que, en este escenario, dicha entidad no estaría asumiendo jurídica y económicamente los riesgos de los productos vendidos, quedando sujeta al IDSDi la comisión por intermediación que pueda percibir.

(iii) Entre uno y otro extremo podemos encontrarnos situaciones intermedias que, en la práctica, presentan cierta complejidad y suelen generar controversia con la Administración tributaria. Cabe destacar dos casos frecuentemente conflictivos:

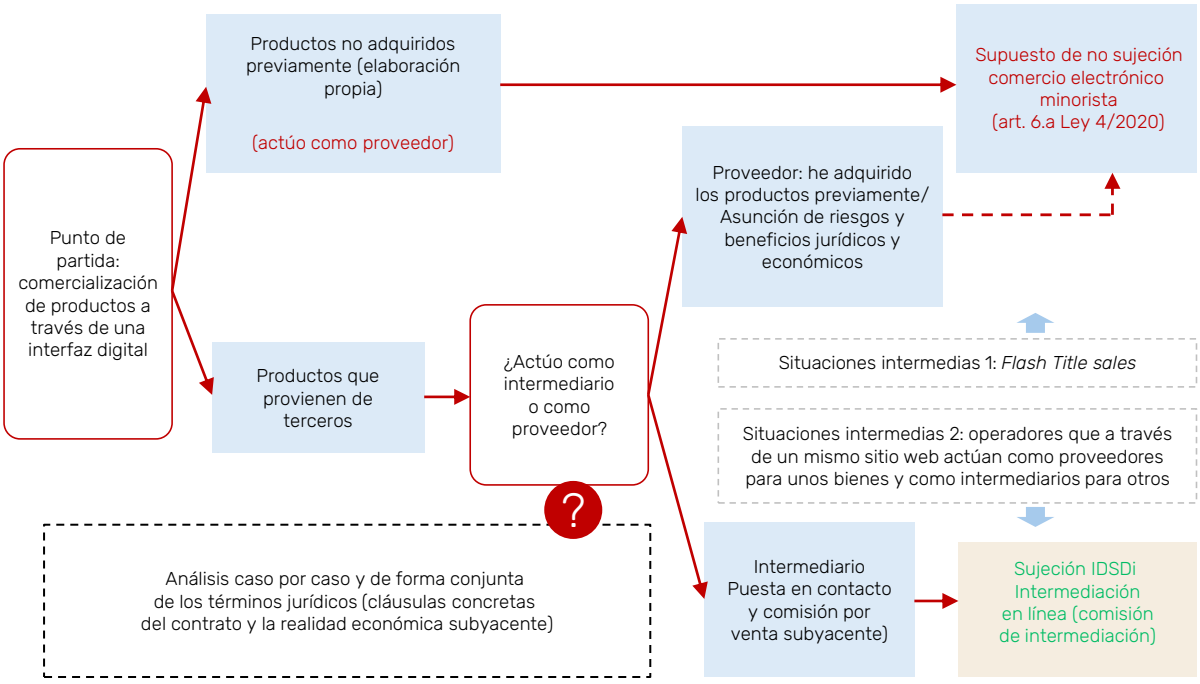
a. Por un lado, las comúnmente denominadas *Flash Title Sales*. En esta tipología de ventas, en la relación contractual se configura que la entidad titular de la interfaz adquiera jurídicamente del usuario vendedor la propiedad de los productos inmediatamente antes de ser vendidos a los usuarios compradores, pero una vez que ya se ha confirmado dicha venta subyacente, de forma que los mismos no asumen riesgos de inventario, y, en algunos casos, ni siquiera asumen riesgos de impago. En estos casos intermedios, la Administración tributaria podría interpretar que, a pesar de que las cláusulas contractuales permitan acreditar dicha transmisión jurídica de los bienes, desde una perspectiva económica, la entidad titular de la interfaz no asume ningún riesgo de forma que la operativa globalmente considerada llevaría a determinar que la actuación de dicha entidad responde a la actividad de un intermediario[49].

b. Por otro lado, también es frecuente encontrarse casos en los que un mismo operador del comercio electrónico titular de una determinada interfaz digital ofrezca, a través de la misma, productos propios (para los que tendría la condición de proveedor) y de terceros (adoptando la posición de intermediario que queda sujeta a este impuesto). En estos casos de doble condición de proveedor (para unos determinados productos) y de intermediario (para otros) es imprescindible diferenciar el tratamiento a otorgar a unos y otros con respecto a este impuesto.

Los casos y las pautas anteriores pueden verse reflejados gráficamente en el siguiente **árbol de decisión**:

[49] En esta línea se pronuncian López Pombo, D. y Bastida Peydro, M. en los siguientes términos:
«Es decir, incluso si jurídicamente el titular de la plataforma es el propietario de los bienes, podría suceder que el riesgo económico sobre los mismos no lo esté asumiendo él, por ejemplo, porque esté actuando sobre una suerte de contrato estimatorio (si bien es cierto que, en este caso, no se llega a transmitir la propiedad de los bienes muebles). En este caso, de acuerdo con la Propuesta de Directiva, estaríamos ante un intermediario. Podría suceder que, a pesar de que el titular de la plataforma en línea actúe jurídicamente en nombre propio con respecto a los bienes o servicios prestados, económicamente no lo esté haciendo y en esos supuestos no le resulte de aplicación el supuesto de no sujeción para proveedores de bienes o servicios no intermediarios».
Por lo tanto, se deberá ser especialmente cauteloso en el análisis de este tipo de supuestos cuando nos los encontremos en la práctica.

Comercio electrónico minorista: actuación como proveedor o como intermediario



Esta problemática también se presenta cuando, en lugar de venta de productos, se prestan servicios subyacentes, sobre todo en casos donde nos encontramos con cadenas de intermediarios como se describe a continuación:

(ii) Cadenas de intermediarios

La segunda cuestión controvertida que nos encontramos en esta modalidad es que puede resultar habitual, en determinados sectores, que en la cadena de negociación intervengan varios intermediarios para facilitar, a través de interfaces digitales, la prestación de servicios o entregas de bienes subyacentes entre usuarios.

En estos casos, debe tenerse en cuenta que, para la intermediación en línea, la norma no contiene una regla similar a la que hemos analizado para la cesión de espacios publicitarios, de forma que puede producirse una sobreimposición si se interpreta que debe gravarse a todos los intermediarios de dicha cadena.

Esta circunstancia resulta especialmente relevante dentro de los operadores de plataformas del sector turístico y hotelero. De hecho, es en este sector en el que la DGT ha emitido varias contestaciones analizando la actuación de determinados operadores y el impacto del IDSDi en sus modelos de negocio. En particular, podemos destacar los siguientes criterios:

(i) La DGT en sus consultas V2153-21 y V0272-22 analiza el impacto del IDSDi para los casos de gestores hoteleros. En concreto, en dichos pronunciamientos, las entidades consultantes son sociedades que suscriben contratos de gestión hotelera con propietarios de hoteles, en virtud de los cuales el gestor opera y comercializa los establecimientos en nombre y por cuenta del propietario, con amplias facultades de administración, contratación, fijación de precios y dirección de personal. Se aclara, en estos casos, que las entidades gestoras utilizan su propia interfaz digital y la web corporativa de su grupo para la venta de alojamiento y servicios hoteleros.

Al analizar si dicha comercialización digital está sujeta al IDSDi, la DGT llega a la conclusión de que su actividad no está sujeta a la modalidad de intermediación en línea en la medida en que, realmente, el gestor hotelero suplanta al propietario del hotel en la explotación y comercialización de este, de forma que existe identidad entre el prestador de los servicios hoteleros y el titular de la interfaz digital. En consecuencia, al no concurrir los dos usuarios independientes que exige el concepto de intermediación, la actuación de los gestores hoteleros en estos términos queda excluida de esta modalidad del impuesto.

(ii) Por su parte, en la consulta V2214-21, la DGT aclara la tributación por este impuesto de las agencias de viajes. En esta contestación, se analiza un supuesto en el que (i) la entidad consultante es la sociedad dominante de un grupo que opera agencias de viajes minoristas y mayoristas (turoperadores) y (ii) se aclara que las agencias actúan en nombre propio o ajeno y se relacionan con clientes y proveedores a través de canales físicos y digitales.

En su análisis la DGT concluye que: (i) cuando la agencia actúa en nombre y por cuenta propia, vende un servicio propio y no intermedia, por lo que resulta aplicable la no sujeción del artículo 6.a) de la Ley 4/2020; pero (ii) que cuando actúa en nombre ajeno *online*, sí realiza intermediación en línea sujeta al impuesto. Aclara, asimismo, que cuando la intermediación se lleva a cabo a través de canales físicos y no digitales (i.e., intermediación *offline*), al no intervenir una interfaz digital tampoco se cumple el hecho imponible de intermediación en línea.

(iii) Siguiendo con este sector, la DGT repasa, en su consulta V2295-22, los casos de comercialización de habitaciones en nombre propio, pero por cuenta del hotel. En concreto, en esta consulta, la entidad es una empresa de un grupo multinacional de viajes que opera una interfaz digital para la reserva de habitaciones de hotel. Se aclara que, cuando actúa en nombre propio, pero por cuenta de los hoteles, la consultante cobra al viajero, retiene una comisión y transfiere el resto al hotel, asumiendo riesgos financieros limitados (fraude de tarjeta, devoluciones) pero sin asumir riesgo de inventario.

Ante esta situación la DGT concluye que, pese a actuar formalmente en nombre propio, la consultante presta un servicio de intermediación en línea sujeto al IDSDi. Esta conclusión se fundamenta en la sustancia económica de la operación caracterizada (i) por el hecho de que la consultante se limita a facilitar la contratación entre viajero y hotel, sin prestar materialmente el alojamiento; (ii) por el hecho de que dicha entidad no soporta riesgos significativos de inventario y (iii) por la circunstancia de que dicha entidad reconoce,

exclusivamente, como ingreso reconocido la comisión percibida. Con base en estos indicios, la DGT concluye que no resulta aplicable la no sujeción del artículo 6.a) de la Ley 4/2020, y, en consecuencia, debe tributarse por la segunda modalidad de este impuesto.

(iv) Finalmente, la DGT analiza, en su reciente consulta V1996-25, el impacto del IDSDi en la prestación de los servicios de *bedbank*. En el caso analizado, la entidad consultante es una entidad residente en España que adquiere inventarios de habitaciones de hotel (mediante compra anticipada por cupo o bajo disponibilidad) actuando en nombre y por cuenta propios, y los distribuye a través de su plataforma digital a agencias de viajes *online*, operadores turísticos y agencias físicas.

Se aclara, expresamente, que la entidad consultante que presta los mencionados servicios de *bedbank* fija libremente el precio de reventa, asume los riesgos de inventario, crédito y tipo de cambio, y responde directamente frente al viajero.

La DGT concluye que la actividad descrita no constituye un servicio de intermediación en línea a efectos del IDSDi, sino que se entiende que la consultante presta, por sí misma, el servicio de alojamiento, resultando de aplicación la no sujeción del artículo 6.a) de la Ley 4/2020 (al tratarse de ventas de servicios propios canalizadas a través de su interfaz digital y no de una actividad de mediación entre usuarios).

Del análisis que se acaba de realizar se vuelve a desprender que, en la práctica, **la determinación de si un operador actúa como proveedor o intermediario es una cuestión que deberá determinarse caso por caso, atendiendo a las características particulares de las relaciones contractuales y los derechos y obligaciones adquiridos a lo largo de la cadena**. Asimismo, no es descartable que si, en una cadena, se determina que existe un proveedor y varios intermediarios que operan en línea, se pueda gravar a todos por la modalidad de intermediación en línea del IDSDi si dicha intermediación se lleva a cabo a través de una interfaz digital.

2.3. Cuestiones prácticas frecuentemente planteadas en relación con la transmisión de datos

La sujeción al IDSDi de los servicios de transmisión de datos plantea, fundamentalmente, las dos siguientes cuestiones conflictivas entre los contribuyentes y la Administración tributaria:

(i) Transmisiones de datos en contratos complejos con remuneración encubierta o indirecta

En principio, no se encuentran sujetas al IDSDi, por excluirse de la definición de servicios de transmisión de datos, la transmisión gratuita de datos y la mera captación de datos para fines internos. Es necesario, por tanto, que se produzca una transmisión de datos con contraprestación para que se cumpla este tercer hecho imponible del impuesto.

En el mercado, a menudo se genera controversia por esta modalidad del impuesto en determinados supuestos en los que, aparentemente, existe una transmisión gratuita de datos, pero que, tras analizar el conjunto de términos contractuales y económicos, se considera que dicha

cesión está remunerada de forma indirecta o encubierta como parte de un contrato complejo con múltiples prestaciones.

Dicho de otra manera, la Administración tributaria tiende a revisar los contratos para determinar si existe o no contraprestación por la cesión de los datos, la cual puede llegar a ser indirecta o estar englobada dentro de la remuneración por una relación comercial más amplia.

Una buena muestra de ello es el criterio de la DGT manifestado en su consulta V0075-24 en relación con esta modalidad del impuesto. En dicha consulta la DGT analiza el caso de una entidad no residente que, mediante un *software* propio instalado en los decodificadores de compañías de telecomunicaciones, (i) recopila datos de usuarios (gustos, preferencias, horarios de conexión, productos consumidos) para la elaboración de perfiles comerciales y (ii) los cede temporalmente a los titulares de las interfaces como parte de un contrato mixto que incluye, además, la inserción de publicidad de terceros y publicidad interna. Como contraprestación de los servicios de publicidad en línea, la consultante recibe un porcentaje de ingresos publicitarios, sin que exista en el contrato una contraprestación dineraria explícita y directa por la cesión temporal de los datos a los titulares de las interfaces digitales.

Pues bien, la DGT concluye que, a pesar de que no se ha pactado expresamente un pago directo por la transmisión de datos, esta prestación se enmarca en un contrato oneroso con pluralidad de obligaciones recíprocas, por lo que debe considerarse realizada a título oneroso y, en consecuencia, constituye el hecho imponible de transmisión de datos del IDSD. En esta línea la DGT también aclara que la contribuyente por esta modalidad sería la entidad consultante (al ser quien recopila y cede onerosamente los datos), pero no aclara cómo determinar la base imponible correspondiente a este servicio, afirmando que *«en todo caso, la determinación del valor atribuido a los distintos servicios dependerá de los hechos y circunstancias concretos»*.

En consecuencia, debe analizarse, de forma cautelosa, la naturaleza gratuita u onerosa de la cesión de los datos, especialmente en aquellos contratos complejos con múltiples prestaciones en los que se puede llegar a concluir que sí debe tributarse por esta modalidad del IDSDi atendiendo a los términos de los mismos.

(ii) Supuestos de sobreimposición o múltiple imposición

El artículo 4.8 de la LIDSDi define los servicios de transmisión de datos como *«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 norma no hace referencia alguna al modo en el que se hayan recopilado los datos (esto es, si han sido recopilados por ser el titular de la interfaz digital, si se han adquirido previamente, o si se han obtenido por cualquier otro medio). Con esta redacción, se plantea, recurrentemente, la cuestión de si con este hecho imponible (i) se gravan todas las transmisiones de datos

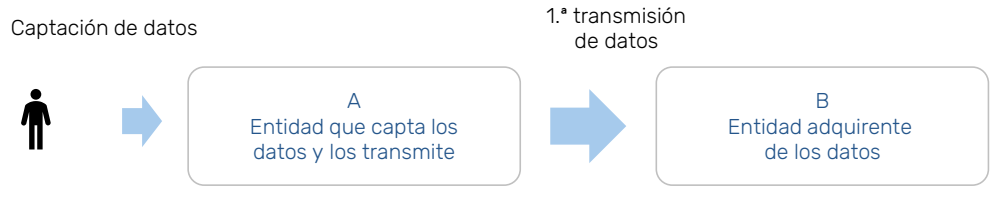
(incluso los adquiridos previamente) o (ii) solo se grava la primera transmisión (efectuada por quien las capta).

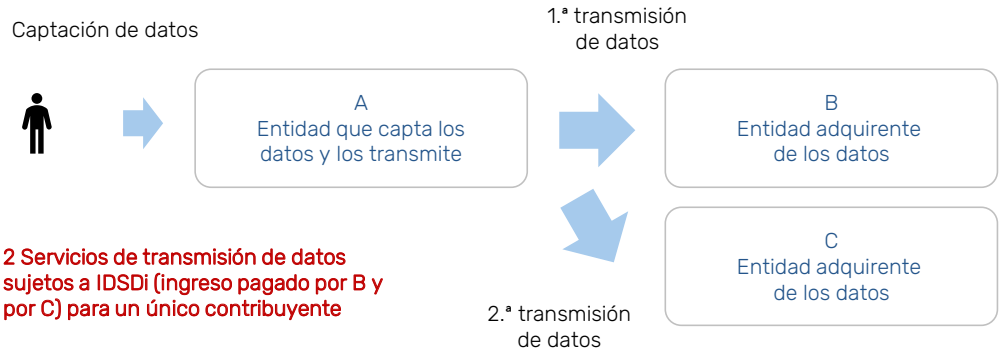
La Administración tributaria aborda esta cuestión en su contestación a la pregunta frecuente 2.1 de la AEAT indicando:

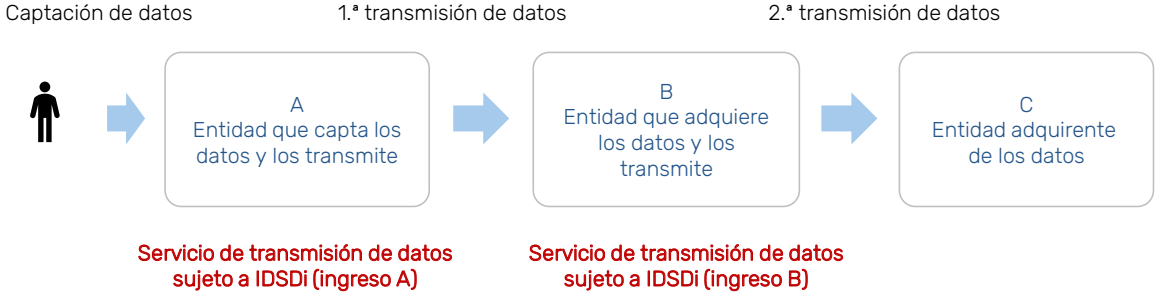
(i) Que todas las transmisiones de datos que haga la entidad que los haya captado están sujetas, no solamente la primera.

(ii) Que también están sujetas las transmisiones de datos que hagan las entidades que, sin haberlos captado, los hayan adquirido a la entidad que los hubiera captado o a cualquier otra entidad.

Ello conlleva que **se graven por este impuesto todas aquellas transmisiones que se puedan realizar de unos mismos datos**, tal y como puede verse en los siguientes esquemas:







El argumento empleado por la Administración tributaria es que *«los datos de la economía digital no se agotan en una única transacción, sino que, por el contrario, permiten la multiplicación del valor generado por la compañía que los ha capturado inicialmente a medida que dichos datos se van transmitiendo».*

Sin embargo, este argumento resulta controvertido y puede dar lugar a discusión, sobre todo si se tiene en cuenta el efecto de sobreimposición o imposición en cadena que se genera en tanto que, conforme a esta interpretación, resulta evidente que se van a gravar dos o más veces los ingresos derivados de la transmisión de unos mismos datos.

2.4. Cuestiones controvertidas en relación con las entidades que forman parte del grupo

Cuando un contribuyente forma parte de un grupo de sociedades a efectos del IDSDi, a menudo se plantean las siguientes cuestiones conflictivas:

(i) Determinación de la condición de contribuyente a nivel de grupo

El apartado 3 del artículo 8 de la Ley 4/2020 establece unas reglas especiales a la hora de determinar la condición de contribuyente para el caso de entidades que formen parte de un grupo[50].

En estos casos, se establece, expresamente, que los importes de los límites cuantitativos de envergadura (750 millones de euros) y huella digital significativa (3 millones de euros) deben computarse a nivel de grupo. Ello tiene dos consecuencias fundamentales:

(i) La primera de ellas es que, si el grupo supera ambos umbrales, todas las sociedades integrantes del mismo serán consideradas contribuyentes a efectos del IDSDi, siempre que presten servicios digitales en España que cumplan con el hecho imponible y con independencia de que el importe obtenido por cada entidad por la prestación de dichos servicios supere, o no, el límite de 3 millones de euros a nivel individual (esto es, desde el primer euro de ingresos por servicios digitales sujetos).

Ello amplía, considerablemente, el ámbito de aplicación del impuesto, ya que no es infrecuente que entidades con bajos volúmenes de facturación individual que se dedican a prestar servicios digitales sujetos, pasen a considerarse contribuyentes del IDSDi por el hecho de estar controladas, directa o indirectamente, por una entidad matriz y formar parte de un grupo multinacional. Bajo esta regla, *startups*, entidades de reciente creación, o simplemente entidades pequeñas y medianas individualmente consideradas sí pueden pasar

[50] Nótese que, a efectos del IDSDi, el artículo 4.3 de la Ley 4/2020 define grupo como el *«conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».*

a verse afectadas por este impuesto por la regla del cómputo del grupo, pudiendo suponer este impuesto un obstáculo al emprendimiento y a la innovación en estos supuestos.

(ii) La segunda es que el umbral de huella digital significativa debe determinarse sin eliminar las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo. Así, ingresos que puedan estar eliminados contablemente, no pueden ser objeto de eliminación y deben incorporarse al cómputo del límite de los 3 millones, si son contraprestación de servicios sujetos al IDSDi en España (esto es, comprendidos dentro de los tres hechos imponibles del IDSDi, localizados en España, y no afectados por algún supuesto de no sujeción -como el de operaciones intragrupo- que pasamos a ver a continuación).

(ii) Supuestos de no sujeción en operaciones intragrupo

La Ley 4/2020 incluye, como único supuesto de no sujeción común a las tres modalidades del impuesto, a las llamadas operaciones intragrupo. En este sentido, el artículo 6.f) de la Ley 4/2020 establece que no están sujetas al impuesto: *«las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien»*.

Esta regla de no sujeción presenta las dos siguientes dificultades prácticas:

(i) En primer lugar, cabe cuestionarse el motivo por el cual el legislador español endurece sin justificación alguna el supuesto de no sujeción manteniendo la no sujeción de servicios intragrupo únicamente cuando la participación, directa o indirecta, entre las entidades sea del 100%.

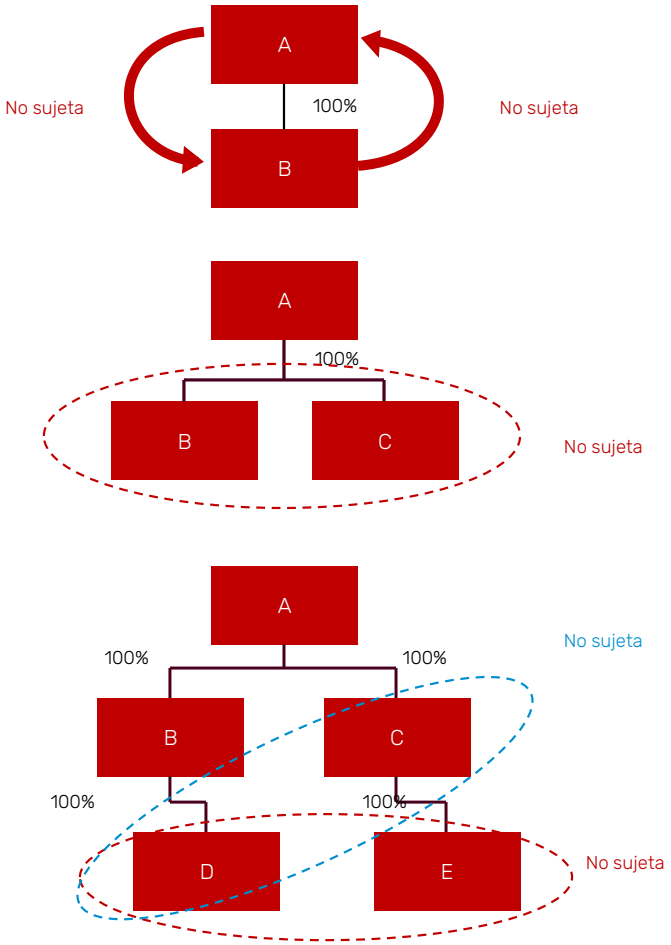
Estamos ante una medida bastante estricta que contrasta con las eliminaciones a efectos contables y la propuesta inicial de Directiva Comunitaria (que eliminaba todas las operaciones intragrupo y no solo aquellas que tienen lugar entre entidades íntegramente participadas).

(ii) En segundo lugar, la redacción poco afortunada del artículo 6.f) de la Ley 4/2020 ha planteado, tradicionalmente, la duda de si esta regla de no sujeción afecta (i) a todas las empresas del grupo (esto es, tomando en consideración la participación directa o indirecta de la sociedad dominante en el prestador, receptor o en ambos) o (ii) solo hay que tener en cuenta la participación que tenga el prestador sobre el receptor (o viceversa) de cada servicio digital.

Esta cuestión conflictiva fue abordada, expresamente, por la Resolución de la DGT al IDSDi, que, reconociendo las dudas interpretativas que podrían plantearse atendiendo a la redacción de este precepto, estableció, expresamente, que: *«la no sujeción alcanza a las prestaciones de servicios que tengan lugar entre entidades del grupo, aunque entre las mismas*

no haya participación alguna siempre que estén participadas directa o indirectamente en un 100 por cien por la matriz del grupo».

Esta interpretación abre el campo de aplicación de la regla de no sujeción a operaciones entre matriz y filial (y viceversa, con participación directa e indirecta), filiales hermanas, o filiales de distinto nivel pertenecientes al mismo grupo siempre que estén participadas, directa o indirectamente, al 100% por la matriz del grupo, como muestran los siguientes **supuestos**:



Ahora bien, aunque se amplíe el ámbito de aplicación de la regla de no sujeción, el mismo sigue quedando restringido a una participación del 100%, por lo que habrá operaciones intragrupo eliminadas contablemente (por ejemplo, cuando la participación sea superior al 50% pero no llegue al 100%) que no se considerarán no sujetas y deberán tributar por el IDSDi, lo cual, económicamente, podría resultar, cuando menos, discutible.

2.5. Base imponible a determinar operación por operación

Para finalizar, en relación con la base imponible[51], también suscita controversia, en la práctica, el hecho de que, al encontrarnos ante un impuesto de base transaccional, la base imponible se debe calcular operación a operación, y no de forma agregada para el conjunto de las operaciones de un determinado periodo (y ello sin perjuicio de que luego su liquidación se efectúe por periodos de liquidación para todas las operaciones realizadas en ese periodo).

A estos efectos, la DGT establece, en su Resolución de la DGT sobre el IDSDi, qué debe entenderse por operación en función de las distintas modalidades del impuesto. Así:

(i) **En los servicios de publicidad en línea**

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

b. En la publicidad programática, en la que los anuncios se incluyen en los espacios publicitarios del propietario de la interfaz digital (directamente o a través de una red de afiliación) mediante SSP, se considerará operación el conjunto de servicios prestados por cada una de dichas plataformas al contribuyente durante el periodo de liquidación.

(ii) **En los servicios de intermediación en línea**

a. Si son servicios de intermediación en línea con operación subyacente, se identifica como operación cada servicio de intermediación realizado respecto de cada entrega de bienes o prestación de servicios subyacente que sea facilitada por la interfaz digital.

b. En los servicios de intermediación en línea sin operación subyacente, se considerará operación cada contrato celebrado entre contribuyente y usuarios, que tenga por objeto la apertura o renovación de la cuenta.

(iii) **En la transmisión o cesión de datos**, se entiende por operación cada contrato celebrado por el contribuyente con el adquirente de los mismos que tenga por objeto la prestación de un servicio de transmisión de datos.

Aunque estas reglas objetivas otorgan un mayor grado de seguridad jurídica al sector empresarial a la hora de interpretar el concepto de operación, ello no soluciona la complejidad asociada y el elevado coste que supone para las empresas cumplir con sus obligaciones tributarias.

[51] Y al margen de las cuestiones conflictivas ya comentadas en el segundo apartado (i) de que la misma esté referenciada a ingresos y (ii) de las dificultades de determinar el denominador de la ecuación consistente en los usuarios localizados a nivel mundial.

Y es que dichos contribuyentes deberán disponer de los sistemas y programas necesarios para poder efectuar una cuantificación precisa de la base imponible operación por operación (atendiendo a la naturaleza del servicio de que se trate), junto con la necesidad de poder acreditar dicha cuantificación frente a la Administración tributaria.

Referencias bibliográficas

AIReF (2021): «Informe sobre los Presupuestos Iniciales de las Administraciones Públicas 2021», *Informe 01/21,* Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, Madrid.
https://www.airef.es/wp-content/uploads/2021/04/PRESUPUESTOS-INICIALES/Informe-Ptos-iniciales-2021-.pdf

Álama Cerrillo, R. (2019): «Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital», *Revista Quincena Fiscal,* núm. 20/2019, pp. 77-94.

Banacloche Palao, C. (2021): «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales (Ley 4/2020, de 15 de octubre): su incorrecta calificación como impuesto indirecto y sus consecuencias», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales,* núm. 16, enero-abril. ISSN 2445-2165.

Barrera, M.: «Seminario de actualización fiscal para la empresa 2018. Fiscalidad digital: Impuesto sobre determinados servicios digitales» (Garrigues), pp. 209-227.

Belda Reig, I. (2019): «La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional», *Revista Quincena Fiscal,* núm. 17/2019, pp. 59-68.

Box García, J. I. (2019): «El Impuesto sobre Servicios Digitales*», Actualidad Jurídica Aranzadi,* núm. 946. ISSN 1132-0257.

Calderón Carrero, J. M. (2018): «El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital», *Carta Tributaria. Revista de Opinión,* núm. 39/2018, Ed. Wolters Kluwer, pp. 1-17.

Carbajo Vasco, D. (2021): «El impuesto sobre determinados servicios digitales: antecedentes y contexto», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 17, mayo-agosto. ISSN 2445-2165.

Carreño, F. y Perelló, J.: «Plans Regarding Digital Taxes», *International Transfer Pricing Journal* (IBFD), núm. 26/2019, n.º 2.

Cruz Amorós, M. (2018): «Nuestro Impuesto sobre determinados Servicios Digitales», *Actum Fiscal* (Francis Lefebvre), 5 de diciembre, pp. 109-111.

De Nicolás, C. (2025): «El futuro del concepto de establecimiento permanente y el aterrizaje provisional del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales», *Gaceta Fiscal,* n.º 459.

Dirección General de Tributos (DGT) (2021): «La DGT aclara las ambigüedades del impuesto sobre los servicios digitales», *Carta Tributaria. Revista de Documentación,* n.º 76, julio, Editorial Wolters Kluwer. ISSN 2443-9975.

Egea Pérez-Carasa, I. (2020): «El proyecto de ley del impuesto sobre determinados servicios digitales en España: Análisis de una medida unilateral y transitoria y de sus aspectos controvertidos», *Cuadernos de Derecho y Comercio,* junio, núm. 73, pp. 117-186. ISSN 1575-4812.

Egea Pérez-Carasa, I.: «Impuesto sobre determinados servicios digitales: principales aspectos controvertidos de un impuesto unilateral y transitorio», *Derecho tributario,* Economist & Jurist. ISSN 2444-3166.

Enache, C. (2025): «The Taxation of Digital Activities at National and International Level, in Light of Ongoing Developments at OECD/G20 Level», Written Testimony Before the FISC Interparliamentary Committee, 16 de octubre, Tax Foundation Europe.
https://taxfoundation.org/testimony/eu-digital-services-taxes/

Enache, C. (2026): «Are Digital Services Taxes a Viable Solution for the EU Budget?», Written Testimony Before the Committee on Budgets, 23 de junio, Tax Foundation Europe.
https://taxfoundation.org/testimony/digital-taxes-eu-budget/

Fernández Rodríguez, C. y Guerrero Ros, C. (2021): «El problema de la tributación en la economía digital: el nuevo impuesto español sobre determinados servicios digitales como medida unilateral», *Revista Actualidad Administrativa,* n.º 9, 1 de sep. de 2021, Editorial Wolters Kluwer. ISSN 1130-9946.

Fuster Gómez, M. (2021): «¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional», *Quincena Fiscal,* núm. 5, Sección Estudios, quincena del 1 al 15 de marzo, Ed. Aranzadi.

García de Pablos, J. F. (2019): «El impuesto sobre determinados servicios digitales: la "Tasa Google"», *Revista Quincena Fiscal,* núm. 11, pp. 47-68. ISSN 132-8576.

Gaudier, J. L. y Perelló, J. (2018): «Impuesto sobre Servicios Digitales: ¿se quedará la recaudación en la nube?», *Legal Today,* 19 de diciembre:
http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/impuesto-sobre-servicios-digitales-se-quedara-la-recaudacion-en-la-nube

Gravelle, J. G. (2024): «The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison», *CRS Report R47988,* Congressional Research Service, 1 de abril, Washington D. C.

Guerrero Ros, C. y Benito Cavero, R. (2024): «Impuesto sobre determinados servicios digitales ¿dónde estamos? ¿Qué nos espera?», *Actualidad Administrativa,* núm. 12, diciembre, Ed. La Ley.

Informe PwC (AMETIC): «Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales de la economía española»:
http://ametic.es/es/publicaciones/impacto-de-un-impuesto-sobre-los-servicios-digitales-en-la-economia-espanola

Lampreave, P. (2020): «Spain Has Approved the Digital Service Tax: The Controversy Is Served», *Kluwer International Tax Blog* (Wolters Kluwer), 24 de febrero.

López Pombo, D. y Bastida Peydro, M.: «Guía sobre el impuesto sobre determinados servicios digitales o el DST español», *Digital Minds,* Uría Menéndez.

Macarro Osuna, J. M. (2020): «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Revista Quincena Fiscal,* núm. 6/2020, pp. 21-30.

Menéndez Moreno, A. (2019): «El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, pp. 1-6. ISSN 132-8576.

Merino Jara, I. (dir.), Vázquez del Rey Villanueva, A. y Lucas Durán, M. (coords.) (2022): *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional,* Primera edición, Las Rozas (Madrid), Editorial CISS.

P. Santos, N. (2023): «¿Continuará en vigor la ‹tasa Google› en 2024?», *Expansión,* Sección Fiscal, 28 de junio.
https://www.expansion.com/fiscal/2023/06/28/6491f1a9468aeb53788b458b.html

Pujalte Méndez-Leite, H. (2018): «Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales,* n.º 9, Aranzadi Westlaw.

Quintana Ferrer, E. (2019): «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad,* núm. 3/2019, pp. 159-198.

Quiñones, N., Khandelwal, A., Olushola Oni, O., Maiyaki, M., Malgwi, D., Swema, E., Omondi, N., Watti, I., Thapa, D., Wanyagathi Maina, A. y Omole, K. (2025): «La fiscalidad de la economía digital en la práctica: impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas», South Centre (Ginebra) y Foro de Administración Tributaria de África Occidental (WATAF/FAFOA) (Abuja), 12 de noviembre.

Sánchez Sánchez, E. M.ª (2021): «El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación,* CEF, 463, E1-E26. ISSN 1138-9540.

Thomadakis, A. (2025): «Towards a European Digital Services Tax: Renewing the Momentum for a Fair Contribution», *CEPS In-Depth Analysis,* abril de 2025, Bruselas.
https://www.ceps.eu/ceps-publications/towards-a-european-digital-services-tax-renewing-the-momentum-for-a-fair-contribution/

Vilches de Santos, D.: «Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital», *Revista de Contabilidad y Tributación,* CEF, 443, pp. E1-E24.

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y los problemas de doble imposición

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

Introducción. Gravamen de las empresas de la economía digital

Como se suele afirmar, la *economía digital no es un nuevo sector de la economía. Es la nueva economía*. Así se pronuncia la OCDE en su informe de 2014, «Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital», cuando, después de recordar que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), recuerda que «la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha».[1]

La economía digital se apoya en una tecnología *disruptiva* que, entre otras cosas, cambia la forma en que las empresas operan en el mercado y obtienen sus beneficios. Las empresas del mundo digital son entidades con una inusitada capacidad de innovación y, sobre todo, entidades únicas y singulares, por su carácter global y con fuertes efectos de red. Además, en el ámbito occidental, la mayoría de las empresas tecnológicas digitales son empresas constituidas y dirigidas desde Estados Unidos, Europa y el sudeste asiático. Resultan significativas, al respecto, las denominadas GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon) que, aunque tienen entre sí diferencias importantes, ostentan notas comunes como ser empresas norteamericanas que han fundado un nuevo modelo de hacer negocios.

En el citado informe de la OCDE de 2014 se dice que «la economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal». Entre esas características se incluye la movilidad de los intangibles y la captación y tráfico de datos de los usuarios. Por ello, «la economía digital también ha acelerado la propagación de cadenas de valor mundiales»[2].

---

1 OCDE, «Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital», p. 17. https://web-archive.oecd.org/pdfViewer?path=%2F2015-04-10%2F353622-Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf

2 OCDE, *op. cit.*, p. 17.

De ahí que podamos deducir, al menos, tres signos diferenciales de la actividad económica de las grandes empresas del mundo digital. En primer lugar, la **expansión sin necesidad de presencia física**. En segundo lugar, la **importancia de los intangibles** y, en particular, de los derechos de propiedad intelectual. Y, en tercer lugar, la **relevancia de los datos**, de la **participación de los usuarios** y de la **creación de conocimiento**.

De todas estas notas definitorias de la singularidad de la economía digital, la relativa a la ausencia de presencia física es, sin lugar a dudas, la de mayor trascendencia en lo relativo a la fiscalidad. Los gigantes tecnológicos digitales operan en cualquier país del mundo sin necesidad de presencia física. Como se suele recordar, 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[3]. Por lo que, respecto a las empresas digitales, no resulta útil acudir a la presencia física como punto de conexión fiscal.

Por eso, frente a la presencia física empezaron a surgir nexos alternativos, especialmente la regla del *value creation*, asumida por el Plan BEPS *(Base Erosion and Profit Shifting),* del G20 y de la OCDE, en 2013. Según esta regla, **se debe tributar allí donde se cree valor**, independientemente de donde se tenga la residencia.

Además de la ausencia de presencia física, las empresas de la economía digital generan una interacción con los usuarios que se prolonga en el tiempo a través de los vínculos que estos crean en sus equipos y dispositivos. Se trata de una relación permanente que, en sí misma, constituye un valor económico para estas compañías. Las grandes multinacionales del mundo digital, además de actuar en un entorno con fuertes efectos de red, son empresas que no solo operan en algunos mercados internacionales sin presencia física, sino que el valor añadido de su actividad viene determinado por los usuarios reales o potenciales de sus servicios en los mercados en los que actúan. El vínculo de sus usuarios a través del alta en sus redes, las descargas de *apps,* el uso de *cookies* o la creación de cuentas, determina la existencia de un público cautivo, lo que supone un activo fundamental para estas empresas. Se trata de un factor económico que contribuye a dotar de mayor valor añadido a la actividad.

En la formación de ese mercado de usuarios es importante el papel que tienen los *data*. En la economía digital las empresas recopilan datos sobre sus clientes, proveedores y operaciones. En el caso de los datos personales, estos se obtienen directamente de los clientes (por ejemplo, cuando se registran para un servicio en línea) o de forma ocasional (por ejemplo, recogiendo las preferencias de navegación por Internet, datos de ubicación…), o de una inferencia basada en la combinación con otros datos[4]. Se trata de datos sobre tendencias de consumo, orientaciones sociales, medios de pago, estrategias empresariales… obtenidos de manera remota y que son objeto de explotación comercial. Es obvio que «el aprovechamiento de los datos puede

[3] Arraou, P. (2018), *Los economistas y la economía digital*, Consejo General de Economistas, Madrid, p. 18.

[4] Como dice el Informe conclusivo de la Acción 1 de BEPS, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, de 5 de febrero de 2015, en su capítulo 4, *The digital economy, new business models and key features however*, los datos obtenidos de múltiples fuentes privadas y públicas pueden, con frecuencia, combinarse para crear valor *(as data obtained from multiple private and public sources will frequently be combined in order to create value).*

crear valor para las empresas de diversas maneras, incluso al permitir segmentar las poblaciones con el fin de adaptar las ofertas, para mejorar el desarrollo de productos y servicios...»[5]. De tal manera que los datos masivos de los usuarios, derivados de las técnicas de *data analytics,* constituyen un nuevo intangible que contribuye esencialmente a la creación de valor. Como se ha dicho en alguna oportunidad, en la economía digital los datos son el *nuevo petróleo*, el recurso valioso por excelencia[6].

En suma, la nota distintiva de las empresas del mundo digital es que tienen una interacción significativa con los usuarios a partir de canales digitales y esa interacción es uno de los procesos especiales que coadyuva a la creación de valor. Los usuarios son un *input* y es, por tanto, evidente que **el número de usuarios que interactúan con las empresas digitales debe ser tenido en cuenta a la hora de reformular la fiscalidad de las mismas**. De manera que cuantos más usuarios registrados se tengan mayor será el potencial económico de estas empresas. Estamos ante modelos de negocio para los cuales la creación de valor depende, en una parte muy importante, del compromiso y de la participación de usuarios *(business model based on data, user participation, network effects and user-generated content)*[7] .

Y estas notas distintivas de la economía digital chocan, frontalmente, con los esquemas básicos del paradigma internacional para gravar a las empresas multinacionales, vigente desde los años sesenta.

1. El cambio en el paradigma internacional de reparto del poder tributario y de los *rights to tax*

La economía digital no solo determina un cambio socioeconómico que permite crear un nuevo modelo de hacer negocios y que cuestiona buena parte de los cimientos de la imposición sobre los beneficios de las empresas. También va a afectar al esquema de distribución del poder tributario que fundamenta, desde hace casi sesenta años, el reparto entre los Estados de los derechos de gravamen *(rights to tax)* sobre las rentas de las multinacionales.

---

5 https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en
... *leveraging data can create value for businesses in a variety of ways, including by allowing businesses to segment populations in order to tailor offerings, to improve the development of products and services, to better understand variability in performance, and to improve decision making,* p. 102. Véase Hongler, P. y Pistone, P. (2015): «Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy», *WU International Taxation Research Papers*, Serie 2015-15, January 20, p. 3.

6 «... Data is the new oil. It's valuable, but if unrefined it cannot really be used. It has to be changed into gas, plastic, chemicals... to create a valuable entity that drives profitable activity; so must data be broken down, analyzed for it to have value». Clive Humby, Address at the ANA Senior Marketer's Summit at the Kellogg School (2006). Michael Palmer, *Data is the New Oil*, ANA MKTG. MAESTROS (Nov. 3, 2006).
http://ana.blogs.com/maestros/2006/11/data_is_the_new.html
See The world's most valuable resource is no longer oil, but data (Economist May 6, 2017).
https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data
Se dice, al respecto, que... *I have oft heard that «data is the new oil» the past year... on behalf of the analogy, I have heard that data like oil has grades and qualities. Data like oil is merely a potential value that cannot be realized without processing/refining...*

7 «Digitalisation, Bussiness Models and Value Creation, Tax Challenges Arising from Digitalisation», *Interim Report,* 2018, OECD Publishing, 16 mar., 2018, p. 24.

El paradigma del reparto del poder de gravar a las multinacionales procede de la primera versión del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) de 1963 y prima a los Estados de residencia. En virtud de este criterio, la renta empresarial tributa atendiendo al concepto de residencia, y es al país de residencia al que se le atribuye el poder de gravar la renta mundial *(worldwide income)* de sus entidades residentes. Desde la primera versión del Modelo de Convenio de la OCDE de 1963, tal Modelo constituye la apoyatura de una pauta de distribución del poder tributario basada en el principio de *empresa separada*. Y, como corolario de esta regla de empresa separada, en materia de precios de transferencia se acude a una fórmula para repartir la tributación y los derechos de gravamen de los distintos Estados que responde al principio de independencia *(arm´s length)* y de preponderancia del método del libre comparable *(uncontrolled price method)*. Con base en estos principios se implementan medidas que pretenden contrarrestar el traslado de beneficios, limitando el exceso de gastos y la erosión de bases hacia jurisdicciones de menor fiscalidad. Pero siempre desde la perspectiva recaudatoria del país de residencia.

La tercera *pata* de este trípode, que ha presidido el reparto del poder de gravar las rentas empresariales en los últimos sesenta años, es la necesidad de presencia física para ser sometido a imposición en el país de la fuente. Ello deriva del concepto de establecimiento permanente, que ha de tener la condición de *lugar fijo de negocios*, según se desprende de los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE.

Y es, precisamente, el establecimiento permanente, una categoría perfilada por el Modelo OCDE a partir de la presencia física, una de las instituciones más afectadas por el fenómeno de la economía digital y por los modelos de negocios surgidos al amparo de la misma.

En resumen, **cuando la OCDE asumió, a principios de los años sesenta del pasado siglo, su papel como diseñadora de las normas internacionales de distribución de los *rights to tax* o derechos de imposición mediante la aprobación del Modelo de Convenio de Doble Imposición de 1963, priorizó al Estado de residencia frente al de la fuente. El Modelo de la OCDE, por definición, condiciona al Estado de la fuente y opta por un reparto del derecho a gravar las rentas de las empresas con actividad transfronteriza, asignando poder fiscal ilimitado a los Estados de residencia**. El criterio es, claramente, el de atribuir el derecho de gravamen prioritario a los países donde se localicen las *constituent entity*. También la definición del gravamen de los grupos multinacionales a partir del principio de la regla de la *empresa separada (separate entity accounting)*. Según este principio, la renta del grupo se parcela a través de su asignación a las jurisdicciones de residencia o sede de dirección[8], a partir de la aplicación de un régimen de precios de transferencia basado en el principio de plena competencia en las

[8] E, incluso, del *law of constitution*. La residencia en función del lugar de constitución es una pauta que se acepta con carácter general y a la que hacen referencia los Convenios de Doble Imposición. También ha sido el criterio defendido por la OCDE en su documento elaborado por su Grupo Técnico Fiscal (OECD-TAG *Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule)* para enfrentar la frecuente situación de grupos multinacionales con presencia en muchos países (propiedades y activos en un Estado, residencia de los directivos en otro, reunión del Consejo de Administración en otro). La OCDE propone «redefinir la residencia atendiendo al lugar de constitución de la entidad» *(the State from the laws of which it drives its legal status)*.

transacciones entre entidades de un grupo multinacional. Y que, tradicionalmente, no cuestionaba la asignación formal de activos a determinadas jurisdicciones[9].

2. La economía digital y el Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). El Informe Final de la Acción 1

El mencionado paradigma de distribución a nivel internacional del derecho de gravar los beneficios de las empresas multinacionales fue el que se asumió con normalidad por más de sesenta años, solo alterado cuando la OCDE y la comunidad internacional advirtieron fenómenos de elusión fiscal internacional. Tras el fracaso de la política contra los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperativas, que traía causa en el informe de la OCDE sobre *Harmful Tax Competition* de 1998, se detecta un cambio de rumbo orientado a luchar contra lo que se denomina *planificación fiscal agresiva* (acuñada en el Tercer Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl en 2006).

Fruto de esta política fue la aprobación del Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), desarrollado en el marco OCDE/G20, y presentado el 18 de junio de 2013. BEPS contiene 15 acciones, desarrolladas en otros tantos informes. E incluía la Acción 1, que pretendía enfrentarse a los cambios propiciados por la economía digital. En 2014, la OCDE publicó un informe preliminar titulado, «Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital». En el mismo ya se recordaban algunos datos distintivos de la economía digital, a los que nos hemos referido. Se decía que «la economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad de los intangibles en los que se sustenta, en gran medida, la economía digital, los usuarios y las funciones comerciales; la remisión a los datos, cuyo uso masivo se ha visto facilitado, de un lado, por un aumento del potencial informático y la capacidad de almacenamiento y, de otro, por la reducción del coste de almacenamiento de datos…», unido a que «la economía digital también ha acelerado la propagación de cadenas de valor mundiales…»[10]

Las conclusiones de esta Acción 1 operaron a modo de un *brain storming,* proponiendo diversas soluciones a la fiscalidad de la economía digital. En concreto, se formularon cuatro posibles alternativas para adaptar la fiscalidad futura a las novedades de la economía digital. La primera, **introducir cambios en las excepciones al estatuto de establecimiento permanente**. La segunda, la **posible incorporación de un nuevo nexo basado en el concepto de presencia económica significativa**. La tercera, el **sometimiento de las operaciones digitales a una retención en la fuente**. Y finalmente, la **implantación de gravamen de *ecualización* sobre las ventas de las empresas digitales**.

[9] Al mismo tiempo, se descartaban fórmulas del reparto del beneficio mediante esquemas de *unitary taxation* o *formulary apportionment*, mucho más coherentes con la realidad económica de la existencia de un beneficio único en los grupos multinacionales.

[10] OCDE, «Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital», p. 17. https://web-archive.oecd.org/pdfViewer?path=%2F2015-04-10%2F353622-Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf

Esta última disyuntiva resultó ser la opción fiscal de mayor recorrido. Se trataba de la propuesta de *equalization tax*, que supondría sujetar a gravamen los ingresos de la actividad de una empresa digital extranjera en el lugar donde esos ingresos se obtienen. Se tomaba como referente el llamado «impuesto de igualación» o *equalization tax* de la India de 2016. Este impuesto fue el que dio el pistoletazo de salida a la previsión de impuestos nacionales sobre servicios digitales (que podemos denominar *equalisation levies)* que proliferaron en todos los países, con fórmulas de lo más variado (proyecto de impuesto francés a las GAFA en Francia, *impostа web* en Italia, impuesto sobre ingresos derivados de publicidad *on line* en Hungría, *Diverted Profit Tax* en Gran Bretaña…). Sin olvidar la extensión del IVA a los servicios digitales en varios países de Latinoamérica (Ecuador, Colombia, Perú, Chile o México). Es decir, esta propuesta de *equalization tax* inaugura la senda de los impuestos nacionales sobre servicios digitales[11].

En la Unión Europea, ante el temor de que proliferasen impuestos sobre servicios digitales nacionales diferentes y asimétricos, que generasen distorsiones, **se aprobó la Propuesta de Directiva COM (2018) 148 final, como una iniciativa de la Comisión Europea del 21 de marzo de 2018. En esta Propuesta de Directiva, que no llegó a superar el estatus de mera proposición, se incluía un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD). Era un impuesto provisional y armonizado, orientado a gravar los ingresos de grandes tecnológicas. Siguiendo las pautas de esta Propuesta, España aprobó su propio IDSD**.

3. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales adoptado por España

Como se dijo, **España creó su propio impuesto nacional sobre servicios digitales. El IDSD se aprobó por Ley 4/2020, de 15 de octubre, y está en vigor desde el 16 de enero de 2021. En desarrollo de la Ley se han adoptado varias normas reglamentarias. Destaca la Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y también el Real Decreto 400/2021 de 8 de junio, sobre reglas de localización**.

El artículo 1 de la Ley reguladora del IDSD dispone que *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…* **La caracterización del impuesto como indirecto es polémica y pretende evitar colisiones con los Convenios de Doble Imposición suscritos por España**. Esa supuesta compatibilidad con los Convenios de Doble Imposición pretende reforzarse en el artículo 3, cuando se dice que *lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que*

[11] En el seminario web *Tax Talk,* del 29 de enero de 2019, se hizo hincapié en que la OCDE ha acelerado sus esfuerzos ante el creciente número de propuestas de impuestos sobre las actividades digitales y el calendario presenta ahora plazos muy ajustados. Tras la última reunión del pasado mes de mayo, su hoja de ruta pretende conseguir un acuerdo político antes de finales de 2019 para avanzar con los trabajos técnicos durante 2020. Así ha sido ratificado por los ministros del G20 en su reciente reunión de este mes de junio en Japón.

hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española[12].

El impuesto se exige a entidades tanto residentes como no residentes. Por tanto, **la residencia fiscal no es el factor determinante para el impuesto, sino que lo trascendente es el lugar donde se encuentran los usuarios**. Se prevé, eso sí, que el impuesto se recaude solo de las empresas más grandes. Así, para ser sujeto pasivo del IDSD, se requiere que la entidad tenga un importe neto de cifra de negocios a nivel mundial de, al menos, 750 millones de euros y de más de 3 millones de euros en España (artículo 8. 1º). La propuesta inicial fijaba el umbral en 6 millones de euros, reduciéndose, finalmente, a 3 millones, con la finalidad de que el tributo alcance, también, a plataformas como Uber, Booking o Airbnb.

El artículo 8 de la Ley 4/2020 define como servicios sujetos al IDSD los de **publicidad *on line*, intermediación *on line*** (que faciliten el intercambio de servicios subyacentes o el acceso a redes sociales) y de **transmisión de datos de usuarios generados a partir de acceso a redes sociales**. El artículo 6 de la Ley 4/2020 refiere, entre los servicios no sujetos, aquellos en los que el proveedor no actúa en calidad de intermediario, las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea (comercio electrónico *on line),* así como determinados servicios de prestación en línea y de transmisión de datos. Para la no sujeción se requiere, en este último caso, que los servicios se lleven a cabo por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado. Lo que significa que plataformas como Movistar TV, Netflix u otras que ofrezcan películas, series, deportes o música, siempre que no comercialicen con los datos de sus usuarios, quedarían fuera del ámbito del impuesto.

Los puntos de conexión son una de las cuestiones más relevantes, para la practicabilidad y aplicación efectiva del impuesto. **Al no resultar determinante la residencia de la entidad gravada, el criterio fundamental es el lugar donde se encuentran los usuarios que intervienen en los servicios digitales. Ello requiere gravar las operaciones cuando los dispositivos empleados se encuentren localizados en territorio español**.

En función de ello, el artículo 7 de la Ley 4/2020 establece que el impuesto se aplicará en España, en los casos de publicidad *on line,* cuando el dispositivo desde el que se accede a la publicidad se encuentre en territorio español en el momento en que aparezca dicha publicidad. En la intermediación *on line,* el impuesto se exigirá cuando la operación se haya realizado desde España o la cuenta de la red social se haya abierto desde España. Por último, en la transmisión de datos de usuarios generados a partir de acceso a redes sociales, se activará el IDSD cuando el dispositivo, en el momento de la generación de datos, se encuentre en territorio español. La localización de los dispositivos en España se hará mediante rastreo de la dirección del IP o instrumentos de geolocalización.

[12] Sánchez Sánchez, E. M. (2021), «El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación,* CEF, 463, octubre, p. E 21.

En lo relativo a la cuantificación del tributo, el artículo 10.1 de la Ley 4/2020 señala que se pretenden gravar, siguiendo el modelo de la Propuesta de Directiva europea, los ingresos de las empresas digitales. De esos ingresos solo se deducirá 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, siempre que tales prestaciones tengan lugar en el territorio de aplicación del mismo. Solo se contempla una regla especial, propia del principio *arm´s length,* y es que, en las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.

Es voluntad de la norma española que la **base imponible**, consistente en los ingresos brutos obtenidos por el conjunto de prestaciones, **se fije en régimen de estimación directa**. Pero siendo el legislador consciente de que ello es hasta cierto punto *quimérico,* debido a las dificultades para su concreción, **opta por implementar una serie de reglas de determinación objetiva, o *a tanto alzado,* de los ingresos computables en cada uno de los servicios gravados**.

Así, en el caso de los servicios de publicidad en línea, se aplicará, a los ingresos totales obtenidos, la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en territorio español respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren. En el supuesto de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en territorio español respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio a nivel mundial. Y en los demás servicios de intermediación, la base imponible se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios, cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en España en el momento de la apertura. Por último, en el caso de los servicios de transmisión de datos, se acudirá a un cómputo similar. Se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto español respecto del número total de usuarios que hayan generado tales datos en dispositivos situados en cualquier lugar del mundo.

Por lo tanto, y salvo para el supuesto de servicios de intermediación que no conlleven intercambio de servicios subyacentes, la base imponible se fija en una proporción aplicada a los ingresos totales obtenidos por el servicio en cuestión, lo que requerirá conocer los usuarios o accesos *españoles* respecto al total de los registrados. Ello es especialmente difícil, pues obligará a la Administración tributaria a disponer de la información sobre los accesos locales, con un control a través de mecanismos de geolocalización y conocer, también, los ingresos totales de las compañías digitales. Algo que podría llegar a ser una realidad en un escenario de funcionamiento óptimo del intercambio derivado del *Country by Country (CbC) Report*. Pero no parece factible, dado que la mayoría de las multinacionales a las que se quiere gravar son entidades constituidas o residentes en Estados Unidos y es conocida la renuencia norteamericana

a compartir datos en el marco de los intercambios del *CbC Report*. Además, entre los *efectos colaterales* de la calificación del impuesto como indirecto, estaría el hecho de que no formaría parte de los compromisos de ciertos países, entre ellos Estados Unidos, relativos a asistencia de recaudación e intercambio de información. Tales compromisos se limitan a los impuestos directos y el IDSD es calificado como impuesto indirecto.

Además, la ley que regula el impuesto español establece que, *si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación*. A este respecto, se fija como plazo máximo de regularización el período de cuatro años.

El tipo de gravamen será, en todo caso, del 3%. Los contribuyentes estarán obligados a presentar autoliquidación trimestral del impuesto e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se establezcan (artículo 14 de la Ley). En tal sentido, la Orden HAC/590/2021, de 9 de julio (posteriormente modificada por la Orden HFP/309/2023, de 28 de marzo) aprueba el Modelo 490, para presentación e ingreso del IDSD. Además, los contribuyentes son los obligados a declarar el comienzo, modificación y cese de sus actividades y solicitar su número de identificación fiscal y su inscripción en el registro de actividades digitales. Y, como corresponde a cualquier no residente, deberán nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley.

El IDSD no nos suscita una valoración excesivamente positiva. El texto aprobado en España no es más que una reproducción casi literal de la Propuesta de Directiva europea, con escasa aportación de nuestro legislador. En cualquier caso, el mayor reparo a este impuesto será, como se apuntó, la dificultad para su aplicación y para determinar adecuadamente la base imponible, hasta el punto de poder afirmar que la efectividad del tributo constituye una auténtica ilusión. Y por sus características, especialmente por sus umbrales cuantitativos, más que un impuesto parece que nos encontramos ante una medida fiscal *ad hoc* para determinadas grandes empresas digitales de Estados Unidos. Ello puede suponer una colisión con las cláusulas de no discriminación de la Organización Mundial del Comercio.

El impuesto pretende gravar los ingresos brutos de la empresa digital, no siendo deducible ningún coste. Tampoco se deducen los impuestos pagados con ocasión de la realización de la actividad gravada, salvo el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros gravámenes similares. Y esos ingresos se calculan de forma agregada (no *transacción por transacción* ni *per ítem*) y por un método proporcional. Ello supone introducir un específico *formulary apportionment* basado en el factor de *accesos digitales*. Este método formulario será, sin duda, una fuente de controversias entre los Estados, además de colisionar con los fundamentos de la regla de la *separate entity*, todavía vigente.

Y se trata de una figura tributaria transitoria, pues la filosofía del Pilar Uno incorpora, junto con el gravamen de parte de las rentas de las multinacionales digitales en la jurisdicción del mercado, la paulatina desaparición de los impuestos digitales nacionales.

Pero es a las cuestiones referidas a la mencionada doble imposición a las que nos referiremos con mayor profundidad. El IDSD provoca situaciones de doble imposición con los impuestos clásicos que gravan la renta de las empresas.

4. Los problemas de la doble imposición del IDSD cuando recae sobre no residentes. Solapamiento de materia imponible, doble imposición internacional jurídica y económica, y doble imposición relevante a efectos de un convenio

La OCDE ha reconocido, a la hora de analizar los *equalisation levies*, el riesgo de que los mismos ingresos queden sometidos, simultáneamente, al *corporate income tax* y al *levy* de igualación[13]. Y ha advertido del riesgo de doble imposición internacional. La doble imposición es algo rechazable, ya que la misma, sobre todo la jurídica internacional, provoca múltiples efectos negativos para las empresas transfronterizas[14]. La doble imposición presupone siempre el solapamiento de materia imponible, que resulta gravada por dos impuestos. Pero no todo gravamen concurrente de una misma materia imponible presupone doble imposición, ya que la misma ha de tener ciertas características.

Así, la doble imposición internacional puede definirse como toda situación en la que un mismo objeto imponible (por ejemplo, la renta) es sometido a imposición por dos o más Estados, por impuestos idénticos o comparables[15]. En el caso de la doble imposición internacional *jurídica*, la misma recae sobre el mismo sujeto pasivo[16]. Si la doble tributación incide en sujetos diferentes (por ejemplo, la sociedad y el socio) hablamos de doble imposición internacional de tipo económico.

Los convenios de doble imposición contemplan la doble imposición internacional jurídica, no la económica. Pero, para que se pueda enfrentar la doble imposición jurídica internacional a través de un convenio, es necesario que tal doble imposición se produzca como consecuencia de la aplicación de impuestos sobre la renta o patrimonio comprendidos en tal convenio. Por tanto, no toda doble imposición jurídica internacional es reconducible al ámbito de un convenio de doble imposición.

---

13 «Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía Reglas Modelo Globales contra la Erosión de la Base Imponible (Pilar Dos)». https://www.oecd.org/es/publications/desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-reglas-modelo-globales-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-pilar-dos_d7d02203-es.html

14 Vogel, K. (1997), *Double Taxation Conventions*, *op. cit.*, pp. 122 y 123.

15 Para Vogel K., la doble imposición internacional conlleva, indefectiblemente, obstáculos a la libre circulación de capitales y personas, distorsiones económicas en la asignación de recursos y problemas de justicia fiscal y de neutralidad, *Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, 1997, p. 123.

16 Por el contrario, si un mismo presupuesto de hecho da lugar al surgimiento de dos obligaciones tributarias a favor de dos jurisdicciones distintas por impuestos idénticos o comparables, pero que recaen sobre sujetos diferentes, hablamos de doble imposición económica.

Señaladas las diferencias entre el mero solapamiento de materia gravada, la doble imposición internacional jurídica y económica, y la doble imposición a efectos de los convenios, debemos ver qué es lo que ocurre con el IDSD español, que es nuestro *levy* de igualación.

Ya hemos dicho que el IDSD grava tanto a sociedades residentes como a no residentes. En el caso de grandes multinacionales digitales residentes en el exterior, es necesario verificar si se produce una doble imposición internacional. El IDSD, por el que tributarán esas multinacionales en España, grava los ingresos, que son un componente de la renta (según el artículo 10.1 de la Ley 4/2020 se gravan los ingresos, deduciéndose solo el IVA u otros impuestos equivalentes). **Existe un solapamiento de hechos imponibles y también una doble imposición internacional**. A nuestro juicio, se tratará de **una doble imposición internacional de tipo jurídico**. Recordemos que la diferencia entre doble imposición jurídica y doble imposición económica internacional radica en que, en el primer caso, un sujeto pasivo tributa dos veces por la misma renta en dos países diferentes. Mientras que, en la doble imposición económica, se grava la misma renta en dos Estados, pero en cabeza de dos sujetos distintos. Por tanto, cuando un impuesto grava un componente de la renta, como los ingresos, y otro impuesto recae sobre la renta neta o bruta, pero respecto al mismo contribuyente, estamos ante una doble imposición internacional de tipo jurídico.

Debe aclararse, también, si la sobreimposición internacional se produce como consecuencia de «impuestos idénticos y/o comparables». Es verdad que el IDSD grava «ingresos», adquiriendo el perfil de un impuesto especial, bajo la modalidad de los denominados *turnover tax*. El IDSD es una réplica, casi literal, del modelo de impuesto que adoptó la Propuesta de Directiva y esta pretendía definir un impuesto sobre «pagos», para justificar la calificación de *impuesto indirecto*. A nuestro juicio, sí estaríamos, a estos efectos, ante impuestos comparables. Ya hemos visto que **puede haber similitud o identidad a efectos de doble imposición cuando un país grava la renta bruta y otro la renta neta, siempre que se trate de los mismos ingresos y del mismo contribuyente. Y el IDSD es un impuesto sobre un componente de la renta (ciertos ingresos) que alcanza, también, a entidades no residentes, por lo que, a efectos de doble imposición internacional, es un impuesto idéntico o similar a los que gravan la renta neta *(corporation tax)* de las entidades sometidas al IDSD en sus países de residencia. En suma, aunque el IDSD grava ingresos y no rentas, ello no excluye la concurrencia de identidad a efectos de doble imposición jurídica internacional**.

Quedaría, por último, ver si se trata de una doble imposición jurídica internacional, reconducible a los convenios de doble imposición. Especialmente, al convenio entre España y Estados Unidos, ya que la mayoría de las entidades no residentes gravadas en España por el IDSD serán residentes en ese país. Pues bien, aunque la Ley 4/2020, en su artículo 3, salvaguarda lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, la calificación del IDSD en el artículo 1 de este mismo texto legal como impuesto «indirecto» pretende excluir al IDSD de la aplicación de los convenios. Aunque para nosotros es una calificación «interesada» y una pura labor de «maquillaje» jurídico. No obstante, debemos valorar si esta calificación legal del IDSD como impuesto indirecto excluye la

existencia de una doble imposición jurídica internacional, que pueda enfrentarse mediante un tratado internacional.

4.1. ¿Afecta la calificación legal del IDSD como impuesto indirecto a la existencia de una doble imposición jurídica internacional?

El IDSD se califica, formalmente, por su ley reguladora como un impuesto indirecto sobre los ingresos o volumen de negocio, para caracterizarlo como una figura fiscal diferente de los impuestos directos sobre las rentas empresariales. No vamos a entrar, por falta de espacio, en las consecuencias que la catalogación de este impuesto como indirecto pudiera tener, en orden a su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. Aunque esas dudas pueden disiparse a la luz de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea *Vodafone Magyarország* (C-75/18) y *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18)[17].

Si el IDSD, al menos en su calificación legal, es un impuesto indirecto, no sería un tributo similar al de la renta de no residentes y no habría doble imposición jurídica internacional. Tampoco la habría a efectos de aplicación de los convenios de doble imposición que quedarían descartados, ya que los impuestos indirectos no entran en el ámbito de incidencia del Modelo OCDE. Debemos, por tanto, plantearnos si estamos ante un impuesto indirecto por la mera calificación legal.

Y la respuesta es negativa. La condición de directo o indirecto de un impuesto no depende del *nomen iuris* de la ley, sino de que la figura fiscal responda a ciertas características. Tradicionalmente se defendía que impuestos directos eran los que gravaban un índice directo de capacidad económica, como la obtención de renta o la posesión de un patrimonio, mientras que impuestos indirectos serían los que se basan en un índice indirecto de riqueza, como puede ser el consumo. También la distinción se ponía en relación con el fenómeno de la traslación de la carga tributaria a terceras personas, defendiendo que son impuestos indirectos aquellos en los que, en su propia normativa, se contempla, de manera expresa, la repercusión o traslación legal de la cuota hacia un tercero, mientras que serían directos los demás impuestos[18]. Pero, en un contexto transfronterizo, la calificación de un impuesto como directo o indirecto

[17] Se trata de dos sentencias dictadas el 3 de marzo de 2020, sobre el impuesto húngaro sobre el volumen de negocios de las empresas de telecomunicaciones. La calificación del impuesto como directo o indirecto tenía aquí la relevancia de que, si el impuesto es indirecto, solo sería legítimo desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea si responde a una finalidad específica. Y para el Tribunal de Justicia no se puede afirmar que se trate de un impuesto indirecto porque no se preveía un mecanismo formal de repercusión; se constata que, efectivamente, no existe tal. El tribunal entiende que sí hay una posibilidad de traslación económica. Así, en el apartado 52 de la sentencia de 3 de marzo de 2021, se afirma que «...el consumidor final de electricidad podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor». Y ello en un sentido muy similar a como lo había hecho en la resolución de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (Asunto C5/14, apartado 64). Pero, como afirma Sedeño López, J. F., «esto no es suficiente para calificar un impuesto como indirecto, porque ello implicaría reconocer que todo impuesto *que tuviera incidencia, aun mínima, en el precio de la electricidad pagada por los consumidores debería considerarse indirecto*». «El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica» (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto C-220/29), *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 6, 2021, p. 4.

[18] Pérez Royo, F. (2000), *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, pp. 35 y ss.; Sainz de Bujanda, F. (1988), *Lecciones de Derecho Financiero*, sexta edición, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, p. 229; Berliri, A. (1964), *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffré Editore, Milano, pp. 3 y 5, y 24 y 27.

se hace a los efectos de determinar si el mismo queda comprendido, o no, en un convenio de doble imposición. Por eso, en estos casos y como señala Macarro Osuna, hay que atender a las aportaciones de la OCDE. Y este autor diferencia, a la hora de efectuar la catalogación de una figura impositiva como directa o indirecta, entre el criterio de la capacidad económica gravada, el criterio de la forma en que se configura jurídicamente el impuesto (que exista o no repercusión) y lo que denomina «criterio del perceptor de la corriente económica». Atendiendo a este último criterio, será impuesto directo el que grava al que recibe el flujo económico, e indirecto, el que recae sobre el que emite el flujo o paga la renta[19].

Sobre la condición de directos o indirectos de los impuestos sobre servicios digitales *(equalization levies)* se ha pronunciado el *Interim Report* de 2018 de la OCDE, afirmando que debe prevalecer, frente al *nomen iuris,* un análisis sustancial de la figura tributaria. Así, un impuesto que recae sobre el perceptor del flujo de renta, y no sobre el pagador, sería un impuesto directo a efectos de los Convenios según el Modelo OCDE. Y, añade la OCDE, que el hecho de recaer sobre los ingresos sin deducción de gastos o que la recaudación se estructure en forma de retención o de pago directo por el contribuyente, no afecta a la configuración del tributo como impuesto directo[20].

En este sentido, la OCDE admite que sería un impuesto directo, a efectos de su inclusión en un convenio, un tributo que grave el suministro de servicios digitales y recaiga sobre las partes de la transacción, sujetando tales servicios a un tipo de gravamen fijo sobre el pago realizado y sin tener en cuenta la renta neta. Y, sobre todo, será un impuesto directo cuando no genera un crédito tributario o cualquier otro método de deducción respecto del impuesto sobre la renta que recaiga sobre dicho pago. Desde esta perspectiva, **no cabría duda de que el IDSD español es un impuesto directo**.

Y, **si atendemos a la capacidad económica gravada, tampoco podemos admitir la calificación legal del IDSD como un impuesto indirecto**. Y ello **porque lo que grava el IDSD son los ingresos de las empresas a las que resulta de aplicación el impuesto**[21]. En concreto, **los ingresos brutos de la empresa digital, calculados de forma agregada**[22]. El impuesto recae sobre una manifestación directa de capacidad económica como es la renta empresarial y no pierde la condición de impuesto directo por el hecho de que se atienda al valor que aportan los usuarios. Un impuesto sobre la renta bruta no es indirecto porque se acuda como nexo al lugar donde está situado el *user value creation*, localizando al usuario a través de su IP u otros instrumentos de geolocalización. Por tanto, **es un impuesto sobre la renta, lo que llevaría a calificarlo como impuesto directo**.

---

19 Macarro Osuna, J. M. (2020), «La Compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de Doble Imposición a la luz de los Modelos de la OCDE», *Quincena Fiscal*, n.º 6, p. 8.

20 Macarro Osuna, J. M., *op. cit.,* p. 11.

21 Esto es, de empresas cuyo importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere los 750 millones de euros y cuyo importe total derivado de prestaciones de servicios digitales en territorio digital supere los 3 millones de euros y que presten servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos.

22 Que se trate de una magnitud *bruta* significa que no es deducible ningún coste. Tampoco se deducen los impuestos pagados con ocasión de la realización de la actividad gravada, aunque, como dijimos, de la cifra de ingresos que se toma en consideración se excluye el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros gravámenes similares.

La definición legal de un tributo no es relevante a la hora de calificarlo como directo o indirecto, pues debe prevalecer lo que el tributo realmente es, frente a la denominación que le atribuya la ley. El IDSD es un impuesto directo que grava, en España, un componente del beneficio bruto de entidades no residentes, por lo que se produce una doble imposición jurídica internacional con los impuestos sobre la renta soportados en sus países por estas entidades.

No es un impuesto contemplado en los convenios de doble imposición, pero puede ser contrario a los mismos, al obstaculizar los efectos de corrección de la doble imposición jurídica internacional que tales convenios pretenden.

4.2. Medidas frente a la doble imposición internacional propiciada por el IDSD en relación con entidades no residentes gravadas en España

La calificación del IDSD como indirecto pretende conjurar la evidencia de que el tributo recae, realmente, sobre un componente de la renta empresarial y quedaría bajo la órbita del artículo 1 del Modelo de la OCDE, que dispone que los convenios de doble imposición se aplican en relación con impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, y que se considera impuesto sobre la renta el que grave la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma. La calificación como impuesto indirecto provocaría, también, otros efectos, como que la figura fiscal no formaría parte de los compromisos de ciertos países, entre ellos Estados Unidos, relativos a asistencia en la recaudación e intercambio de información, que se limita a impuestos directos.

Si, de acuerdo con los criterios de la OCDE y atendiendo a su verdadera naturaleza, entendemos que el IDSD es un impuesto sobre ingresos brutos, y, por tanto, un impuesto directo porque recae sobre un componente de la renta, resultará afectado por los Convenios de Doble Imposición, aunque no sea un impuesto contemplado en los mismos. Por ejemplo, podría resultar incidido por el convenio entre España y Estados Unidos, de 22 de febrero de 1990, Protocolo de 14 de enero de 2013. Y ello, a pesar de que el artículo 3 de la Ley 4/2020, creadora del IDSD, dispone que lo establecido en la norma «se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno».

Lo que conviene precisar es si la base y la naturaleza del IDSD permiten encuadrarlo en el artículo 7 del convenio entre España y Estados Unidos. Si se acepta, previamente, la tesis de que el IDSD constituye un impuesto sobre ingresos que computan en el beneficio de una empresa de Estados Unidos, habría una incompatibilidad con ese artículo 7. Y ello, en tanto que el artículo 7.1 dispone que *los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado.* Siendo la regla de los convenios suscritos bajo el Modelo de la OCDE la tributación de las empresas solo en el país de residencia no sería admisible someter a imposición

en España el beneficio de una empresa residente en el otro país firmante, sin mediación de establecimiento permanente[23].

Por tanto, la consecuencia de la doble imposición jurídica internacional propiciada por el IDSD es que el propio impuesto podría ser cuestionado desde la perspectiva de los convenios firmados por España. Y ello será así si admitimos que se trata de un impuesto sobre un componente de la renta y, por tanto, que grava beneficios.

4.2.1. ¿Es el IDSD un impuesto deducible para la entidad no residente que lo soporta en España?

Al margen de esta conclusión, quizás demasiado categórica, se suscita el debate sobre si deben aplicarse los métodos internos, o no convencionales, para mitigar la doble imposición. Esto es, si el IDSD podrá ser objeto de deducción por parte de la entidad no residente que lo soporte. La Propuesta de Directiva, en la que se apoya el impuesto español, pretendía que, para evitar la doble imposición, los Estados miembros permitan deducir el impuesto sobre servicios digitales pagado de la base imponible del impuesto sobre sociedades, tanto a operadores nacionales como extranjeros; esto es, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes. En todo caso, esta deducción sería en la base del impuesto, pero no daría lugar a un crédito de impuesto deducible en la cuota del tributo doméstico sobre sociedades.

Para que el IDSD pagado generase un crédito en el país de residencia de la empresa gravada, habría que acudir a los métodos para la eliminación de la doble imposición. Siguiendo los parámetros del Modelo OCDE y de los convenios suscritos por España, le corresponderá al Estado de residencia corregir la doble imposición, con alguno de los métodos previstos en el artículo 23 del Modelo. Y en el caso al que nos estamos refiriendo, acudiendo al método de imputación o *tax credit* (23 B), con predilección por la modalidad de crédito ordinario y no por la de imputación íntegra.

No resultando aplicables los convenios, **la decisión última sobre la corrección de la doble imposición corresponde al Estado de residencia, de acuerdo con lo dispuesto en su normativa interna**. Sin embargo, en Estados Unidos, país de residencia de la mayoría de las tecnológicas gravadas en España por el IDSD, se suele denegar la posibilidad de considerar ese pago como un impuesto extranjero acreditable *(Foreign Tax Credit)*. El *Foreign Tax Credit*, de acuerdo con su regulación en las secciones 901 a 903 del Código de Rentas Internas *(Internal Revenue Code)*

[23] Cabría, incluso, afirmar que estamos ante un supuesto de *treaty override*. Cuando se planteó la aprobación de un *digital levy* europeo (como recurso propio en el marco de la *Next Generation*) en una Directiva se recordó que ello exigiría la reforma de los convenios firmados por los Estados miembros con terceros Estados y podría suponer la asunción de competencias de la Unión Europea en una materia tradicionalmente reservada a los Estados miembros. La aprobación de modo unilateral por un Estado, en una ley interna, podría suponer, por un lado, quedar bajo la órbita del artículo 2 del Modelo OCDE, con el evidente riesgo de *treaty override*. Por otra, generar dudas sobre la compatibilidad con los Convenios bilaterales vigentes en relación con los establecimientos permanentes, en tanto el concepto de establecimiento permanente no se modifique por la renegociación de tales convenios o por el efecto de *match* de las posiciones de los Estados parte del Convenio, a partir del Instrumento Multilateral; Martín Jiménez, A. (2021), «La nueva *arquitectura* de la fiscalidad internacional y precios de transferencia: los acuerdos de la OCDE *inclusive framework*, G20 y G7», https://ssrn.com/abstract=3897891, p. 28.

y de las *regulations* de 2022 (que revisaron la definición de impuesto extranjero sobre la renta), solo es posible respecto a impuestos soportados en el exterior de Estados Unidos que recaigan sobre la renta o que sean sustitutivos de la imposición sobre la renta. El impuesto debe ajustarse a la metodología de cálculo de los impuestos estadounidenses sobre la renta neta, lo que incluye la admisión de gastos y deducciones. El *Notice* 2023-55 introdujo un período de alivio respecto de las reglas modificadas en 2022.

La normativa estadounidense actual mantiene, además, requisitos específicos de *attribution (attribution requirements),* término traducible como *requisito de nexo jurisdiccional*. Según este requisito, para que un impuesto extranjero sea acreditable en Estados Unidos, el mismo debe someter a imposición las rentas de las sociedades americanas basándose en su presencia física o en principios tradicionales de precios de transferencia *(arm's length)* o cumplir exigencias relativas a *activities nexus*, *source-based nexus* o *property situs nexus*. Pero los impuestos sobre servicios digitales no cumplirían estos requisitos del nexo porque, como hemos dicho, se basan en la ubicación de los usuarios digitales. Y ello supone una ruptura del nexo tradicional de sujeción.

En suma, y a pesar de que las órdenes del *Internal Revenue Service* (IRS) han flexibilizado los rigurosos criterios de admisión de los impuestos extranjeros acreditables (como el *Notice 2023-55* y sus extensiones para retrasar la aplicación estricta de las reglas de 2022), **los impuestos a los servicios digitales resultan excluidos del *Foreign Tax Credit*. Al gravar los *ingresos brutos facturados* por ciertos servicios digitales, para el IRS no son impuestos sobre la renta equivalentes**. Las empresas residentes en Estados Unidos sometidas al IDSD español no tienen otra alternativa que considerar la cuota del IDSD pagada como un gasto de explotación ordinario y necesario (deducción bajo la Sección 162), reduciendo la base imponible de su *Corporation Tax*. Sin embargo, al ser una deducción en base imponible y no en cuota, la reducción efectiva es solo la del resultado de aplicar el tipo de gravamen del impuesto corporativo estadounidense a lo pagado por IDSD. El impacto de ahorro es drásticamente menor en comparación con el crédito fiscal directo, forzando a las empresas a asumir una situación de doble imposición.

5. La doble imposición interna con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

El IDSD grava ciertos ingresos brutos tanto de entidades residentes como de no residentes en España. Las primeras, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, están sujetas a este impuesto, ya que su hecho imponible es «la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen». Se grava «el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores» y en el método de estimación directa, la base imponible se calcula por el resultado contable corregido (artículos 10, 1 y 3).

Por otro lado, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dice, en su artículo 1, que «el

Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste». Y en su artículo 12.1 señala que constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente. Y en el artículo 13.1, b) 1 se dice que se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: «Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos: 1.º cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español».

En virtud de ello, hay que concluir que **los impuestos de sociedades y sobre la renta gravan la renta, aunque no el beneficio bruto, lo que no impide que recaigan sobre una materia imponible similar a la del IDSD. Concurre, por tanto, una doble imposición interna**.

Y, aunque es legítimo cuestionar una doble imposición doméstica desde la óptica de la racionalidad fiscal, ello, por sí solo, no sirve para sustentar un reproche jurídico. El Tribunal Constitucional, en Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018, afirma, expresamente, que la doble imposición tributaria no determina *per se* la inconstitucionalidad de las normas implicadas. La única prohibición expresa de doble imposición en el ordenamiento jurídico español con relevancia constitucional se encuentra en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y está orientada a evitar que los ciudadanos paguen dos veces por un mismo hecho imponible entre el Estado y las Comunidades Autónomas o Entidades Locales[24]. Fuera de los supuestos regulados por la LOFCA, la coincidencia de dos gravámenes sobre una misma fuente de riqueza o actividad económica no vulnera, por sí misma, la Constitución Española.

Como señaló el Tribunal Constitucional en este Auto 69/2018, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza debe analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 de la Constitución Española. Y estos principios no parecen resultar conculcados por la exigencia conjunta del IDSD y de los impuestos sobre sociedades o sobre la renta de no residentes.

Solo cabe cuestionar esta duplicidad impositiva, como hemos dicho, desde la perspectiva de la racionalidad. La propia idea de «sistema tributario» no admite, sin más, situaciones de sobreimposición, ajenas a la racionalidad interna que debe presidir todo sistema fiscal. Pero no es posible fundar un reproche jurídico en esta doble imposición interna.

[24] En este Auto del TC 69/2018, del 20 de junio del 2018, se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Dice el Tribunal que la única doble imposición prevista por la Constitución es la prevista en el artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y que solo existe «como regla de coordinación entre los tributos propios de las comunidades autónomas y los estatales y locales, pero no de estos últimos entre sí». Por su parte, la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021 (Asunto C-220/19, *Promociones Oliva Park)* declara que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica español es conforme al Derecho de la Unión Europea, añadiendo que no es un tributo indirecto sobre el consumo de electricidad, sino un tributo directo sobre la actividad de producción.

Referencias bibliográficas

Arraou, P. (2018): *Los economistas y la economía digital*, Consejo General de Economistas, Madrid.

Berliri, A. (1964): *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffré Editore, Milano.

Hongler, P. y Pistone, P. (2015): «Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy», *WU International Taxation Research Papers,* Serie 2015-15, January 20.

Macarro Osuna, J. M. (2020): «La Compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de Doble Imposición a la luz de los Modelos de la OCDE», *Quincena Fiscal,* n.º 6.

Martín Jiménez, A. (2021): «La nueva *arquitectura* de la fiscalidad internacional y precios de transferencia: los acuerdos de la OCDE *inclusive framework*, G20 y G7».
https://ssrn.com/abstract=3897891

Pérez Royo, F. (2000): *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid.

Sainz de Bujanda, F. (1988): *Lecciones de Derecho Financiero*, sexta edición, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid.

Sánchez Sánchez, E. M. (2021): «El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación,* CEF, 463, octubre.

Sedeño López, J. F. (2021): «El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica» (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto C-220/29), *Revista Aranzadi Doctrinal,* n.º 6.

Vogel, K. (1997): *Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International.

Publicaciones del Instituto de Estudios Económicos

2026

OPINIÓN DEL IEE. Noviembre. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD). Efectos económicos e implicaciones regulatorias.
PUNTO DE VISTA. Noviembre. Factores para fortalecer la inversión en Iberoamérica. El compromiso empresarial.
COLECCIÓN INFORMES. Octubre. Libertad económica y libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2026.
EDICIONES ESPECIALES. Septiembre. La Curva de Laffer y la economía de la oferta. Rebajas fiscales para el crecimiento.
COLECCIÓN INFORMES. Julio. Competitividad fiscal 2025. Una reflexión sobre la imposición indirecta en el turismo.
REVISTA DEL IEE. Julio. N.os 3 y 4/2026. La fiscalidad del ahorro como palanca de crecimiento en España: análisis y reformas.
COYUNTURA ECONÓMICA. Junio. N.º 84. El aumento demográfico en España como factor explicativo del actual ciclo económico.
PUNTO DE VISTA. Abril. El hilo de Ariadna. Orientarse en el laberinto normativo laboral.
OPINIÓN DEL IEE. Marzo. La necesidad de aumentar las inversiones en mantenimiento de infraestructuras en España.
REVISTA DEL IEE. Febrero. N.º 2/2026. Los servicios de interés general. La necesidad de compensar las obligaciones de servicio público.
REVISTA DEL IEE. Enero. N.º 1/2026. La industria de seguridad y defensa en España ante los desafíos geopolíticos y económicos actuales.

2025

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 83. Crecimiento extensivo y dualidad macroeconómica en España: desequilibrios y baja productividad.
PUNTO DE VISTA. Noviembre. Caracterización de las mipymes en América Latina y el Caribe.
COLECCIÓN INFORMES. Noviembre. El turismo de eventos en la Comunidad de Madrid: una aproximación a su impacto económico.
OPINIÓN DEL IEE. Octubre. La incidencia en la economía española de las subidas arancelarias. Índice de Barreras Comerciales 2025.
COLECCIÓN INFORMES. Septiembre. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2025.
COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 82. Un crecimiento económico condicionado por un contexto institucional adverso.
COLECCIÓN INFORMES. Julio. Competitividad fiscal empresarial 2025. El nuevo indicador de la contribución fiscal empresarial total.
COLECCIÓN INFORMES. Junio. La confianza empresarial y la inversión extranjera en España. Índice Kearney de Confianza para la Inversión Extranjera Directa 2025.
REVISTA DEL IEE. Junio. N.os 1 y 2/2025. El problema de la litigiosidad tributaria en España. Propuestas de solución y mejora desde la perspectiva de las empresas.
OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La prórroga para 2025 de los Presupuestos Generales del Estado.
OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La competitividad fiscal en el Principado de Asturias. Una propuesta de mejora.
OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La fiscalidad de la vivienda en España. Una propuesta de mejora.
COLECCIÓN INFORMES. Marzo. El problema de la ocupación ilegal en España. Índice Internacional de Derechos de Propiedad (IIDP) 2024.
COLECCIÓN INFORMES. Enero. La inclusión financiera en las áreas rurales de España ante el reto demográfico.
EDICIONES ESPECIALES. Enero. Las necesidades organizativas y productivas de las empresas y las respuestas del ordenamiento jurídico. Reflexión de futuro y propuesta de líneas de cambio.

2024

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 81. Los riesgos geopolíticos como nuevo elemento de incertidumbre.
COLECCIÓN INFORMES. Noviembre. Competitividad fiscal 2024. Un diagnóstico necesario de la tributación en España.
OPINIÓN DEL IEE. Octubre. Regulación y competencia en el transporte público de viajeros por carretera: reflexiones y análisis para un modelo sostenible.
OPINIÓN DEL IEE. Octubre. La competitividad fiscal en Cantabria. Una propuesta de mejora.
OPINIÓN DEL IEE. Septiembre. Los tipos reducidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Un ejemplo de su aplicación en los productos de tecnología sanitaria.
REVISTA DEL IEE. Septiembre. N.º 2/2024. Los riesgos de una inadecuada regulación de las acciones colectivas para la protección de los consumidores. Análisis del Proyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2020/1828.
COLECCIÓN INFORMES. Julio. La productividad como el gran reto pendiente de la economía española.
COYUNTURA ECONÓMICA. Junio. N.º 80. La competitividad como oportunidad para la mejora de nuestro bienestar.
COLECCIÓN INFORMES. Mayo. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2024.
OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La prórroga para 2024 de los Presupuestos Generales del Estado.
COLECCIÓN INFORMES. Abril. Competitividad fiscal 2023. El endurecimiento de la fiscalidad empresarial en España ralentiza el crecimiento económico.
REVISTA DEL IEE. Febrero. N.º 1/2024. La colaboración público-privada y el reto de la vivienda. Índice Internacional de Derechos de Propiedad 2023.

2023

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 79. Hay que crear un clima favorable a la empresa y a la inversión para garantizar el progreso de la economía española.
REVISTA DEL IEE. Noviembre. N.º 3/2023. La colaboración público-privada y su contribución a la eficiencia del gasto público en la provisión de servicios públicos.
REVISTA DEL IEE. Octubre. N.º 2/2023. La inversión en infraestructuras. El modelo concesional como palanca del crecimiento económico y social.
OPINION OF THE IEE. July. Good regulatory practices. A proposal for the Spanish electricity sector.
COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 78. La incertidumbre política aumenta el riesgo de desaceleración de la economía española.
COLECCIÓN INFORMES. Julio. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2023.
OPINIÓN DEL IEE. Junio. Buenas prácticas regulatorias. Una propuesta para el sector eléctrico español.
OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La subida de las cotizaciones sociales. Análisis y consecuencias en la economía española.
OPINIÓN DEL IEE. Abril. La competitividad fiscal de las entidades locales y de las comunidades autónomas. Factor determinante para su desempeño económico.
PUNTO DE VISTA. Marzo. Compromiso empresarial con la inversión: el rol de la empresa en la situación iberoamericana actual.
REVISTA DEL IEE. Enero. N.º 1/2023. El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad.
COLECCIÓN INFORMES. Enero. La mejora de la calidad institucional del comercio en España: cuantificación de su impacto económico y social.
COLECCIÓN INFORMES. Enero. Competitividad fiscal 2022. España sigue perdiendo competitividad en el ámbito fiscal.

2022

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 77. La ralentización, principal riesgo de 2023.
REVISTA DEL IEE. Noviembre. N.º 4/2022. La unidad de mercado como reto pendiente para la libertad de empresa. Índice de Libertad Económica 2022.
OPINIÓN DEL IEE. Octubre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2023.
OPINIÓN DEL IEE. Octubre. Por una mejora de los incentivos fiscales a los planes de pensiones. Análisis comparado de la tributación actual del segundo y tercer pilar en Europa.
PUNTO DE VISTA. Octubre. Consolidar la recuperación. Aprovechar las oportunidades del crecimiento verde en América Latina.
COLECCIÓN INFORMES. Septiembre. Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.
COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 76. La inflación y la incertidumbre frenan la recuperación de las empresas.
REVISTA DEL IEE. Julio. N.º 3/2022. La necesidad de garantizar la propiedad privada en España como condición para la mejora del mercado del alquiler. Índice Internacional de Derechos de Propiedad 2021.
REVISTA DEL IEE. Junio. N.º 2/2022. El impacto económico del sector de datos en España. Una propuesta de cuantificación.
INFORME IEE-CEIM. Abril. El crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional.
REVISTA DEL IEE. Marzo. N.º 1/2022. Por una mejora de la eficiencia del gasto público en España.
EDICIONES ESPECIALES. Febrero. Libro Blanco para la reforma fiscal en España. Una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente.

2021

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 75. Una coyuntura condicionada transitoriamente por la inflación.
COLECCIÓN INFORMES. Diciembre. Competitividad fiscal 2021. La competitividad fiscal como referencia obligada para la próxima reforma tributaria.
INFORME IEE-CEIM. Noviembre. El tamaño y el crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional.
OPINIÓN DEL IEE. Noviembre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2022.
COLECCIÓN ESTUDIOS. Octubre. El Programa de Pago a Proveedores como instrumento de inyección de liquidez a la empresa.
COLECCIÓN INFORMES. Septiembre. Empresa, igualdad de oportunidades y progreso social. Indicador IEE de Igualdad de Oportunidades.
COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 74. La recuperación de la economía española necesita de un clima empresarial favorable.
PUNTO DE VISTA. Junio. La situación actual y perspectivas de las inversiones energéticas y el sector eléctrico en América Latina.
REVISTA DEL IEE. Mayo. N.º 2/2021. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2021.
INFORME DE OPINIÓN. Abril. La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico.
COLECCIÓN INFORMES. Marzo. La propiedad privada en España. La necesidad de reconocer los derechos de propiedad en materia de vivienda. Índice de Derecho de Propiedad 2020.
PUNTO DE VISTA. Enero. La situación actual de la economía en América Latina. Su incidencia sobre las empresas españolas.
REVISTA DEL IEE. Enero. N.º 1/2021. Adaptabilidad y flexibilidad para la recuperación económica.

2020

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 73. Más allá de los fondos europeos: la economía española necesita el impulso de las reformas estructurales.
INFORME IEE-FIAB. Diciembre. Impacto de la crisis del COVID-19 en la industria de alimentación y bebidas española.
INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2021.
INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i.
INFORME IEE-CEIM. Noviembre. La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional.
COLECCIÓN INFORMES. Octubre. Competitividad fiscal 2020. ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?
INFORME IEE-ASCOM. Octubre. Estudio sobre la función de Compliance en las empresas españolas.
INFORME DE OPINIÓN. Agosto. El marco fiscal de los planes de pensiones. La necesidad de fomentar el ahorro para la jubilación.
COLECCIÓN INFORMES. Julio. Libertad económica y libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica España 2020.
COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 72. Crisis de la COVID-19 en la economía española: la recuperación no es posible sin confianza empresarial.
INFORME DE OPINIÓN. Junio. Impacto económico de las medidas adoptadas en el contexto de la presente crisis. Los casos de la financiación privada avalada y los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo.
INFORME DE OPINIÓN. Febrero. Eficiencia del gasto público. Medición y propuestas de mejora.
PUNTO DE VISTA. Enero. El Capitalismo. Cambio, evolución y progreso.

2019

COLECCIÓN INFORMES. Diciembre. La deuda pública en España. Implicaciones sobre la política económica.
COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 71. Una política económica ortodoxa para revertir la desaceleración y reducir la incertidumbre.
INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Las buenas prácticas regulatorias.
COLECCIÓN INFORMES. Noviembre. La propiedad privada en España. Índice de Derecho de Propiedad 2019.
COLECCIÓN INFORMES. Octubre. Índice de Competitividad Fiscal 2019.
COYUNTURA ECONÓMICA. Junio. N.º 70. A mayor inestabilidad política, más incertidumbre económica.
INFORME DE OPINIÓN. Febrero. Los Presupuestos Generales del Estado para el 2019.


47 ANIVERSARIO
INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ECONÓMICOS
Desde 1979 defendiendo la empresa y la economía de mercado

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) recauda menos de la mitad de lo previsto y su coste lo soportan, sobre todo, las empresas usuarias españolas. Además, su arquitectura jurídicamente frágil genera doble imposición, inseguridad jurídica y riesgo de represalias comerciales de Estados Unidos. En suma, no ha cumplido ninguno de sus tres objetivos: recaudar, gravar efectivamente la economía digital y servir de puente hacia una solución internacional.

El informe señala, además, que el impuesto frena la digitalización y la competitividad de la economía española a largo plazo, y estima que su eliminación impulsaría el PIB español, favoreciendo la inversión, los salarios y la creación de empleo. Por ello recomienda la derogación gradual del impuesto, condicionada a hitos verificables, como la entrada en vigor del Pilar 1 de la OCDE, o que España alcance un acuerdo bilateral con Estados Unidos por el que este país se comprometa a no imponer ni reactivar aranceles contra productos españoles como represalia por el impuesto. Durante la transición, el impuesto se mantendría como instrumento de negociación, dando, además, tiempo a las empresas y a Hacienda para adaptarse.

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS
Tel.: 917 820 580
iee@ieemadrid.com
www.ieemadrid.es