

EL DERECHO TRIBUTARIO ANTE LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL: ¿INNOVACIÓN TRIBUTARIA O GRAVAMEN EQUITATIVO DEL CAPITAL? *

Salvador Montesinos Oltra

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
(España)*

Title

Tax law in front of digital transformation: tax innovation or equitable taxation of capital?

Resumen

Partiendo de la distinción entre la economía digital y la digitalización de la economía como un fenómeno de mayor alcance, el presente artículo trata de dilucidar cuáles son los verdaderos retos que plantean ambas al poder tributario de los Estados, concluyéndose que la respuesta no puede venir solamente de la mano de la reforma de las normas de fiscalidad internacional ni de la creación de tributos ordenados al gravamen de las nuevas manifestaciones de capacidad económica que, según se afirma, han traído consigo, sino de un reforzamiento de la fiscalidad sobre el capital, si no de sus rentas.

Palabras clave

Economía digital, digitalización, economía de datos, impuesto sobre los robots, impuestos sobre la renta, impuestos sobre la riqueza

Abstract

Starting from the distinction between the digital economy and the digitization of the economy as a broader phenomenon, this article tries to elucidate what are the real challenges that they pose to the tax power of the States, concluding that the answer cannot come only from hand in hand with the reform of international tax regulations or the creation of taxes ordered

* Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «Sostenibilidad en nuevos modelos de empresa y de negocio -DIGISOST-» (RTI2018-096295-B-C21) financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional de la Unión Europea.

to levy the new manifestations of ability to pay that, it is stated, have brought with them but a reinforcement of taxation on capital, if not of their income.

Keywords

Digital economy, digitalization, data economy, robot tax, income taxes, wealth taxes

Fecha de recepción: 12-05-2022/Fecha de aceptación: 14-06-2022 /Fecha de revisión: 15-06-2022

Cómo referenciar: Montesinos Oltra, S. (2022). El derecho tributario ante la transformación digital: ¿innovación tributaria o gravamen equitativo del capital? *Revista Técnica Tributaria* (139), 23-59.

SUMARIO

1. Introducción: economía digital y digitalización de la economía
2. El Derecho tributario ante los desafíos de la transformación digital: ¿problemas nuevos o viejos problemas agudizados?
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. Abordar los problemas que presenta la fiscalidad internacional, aunque no sea una cuestión menor, es sólo una parte de la solución
 - 2.3. El gravamen de las nuevas o excepcionales manifestaciones de capacidad económica derivadas de la digitalización de la economía
3. El justo gravamen del capital como parte irrenunciable de la solución al gravamen de las equívocamente denominadas «nuevas manifestaciones de capacidad económica»
 - 3.1. Las dificultades que plantea el gravamen de las rentas del capital como problema de fondo
 - 3.2. Interposición de sociedades, diferimiento y principio de realización en el gravamen de las ganancias de capital: las sociedades como «oasis fiscales»
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción: economía digital y digitalización de la economía

Desde que la conferencia ministerial de la OCDE celebrada en Ottawa en el ya lejano año de 1998 alertara acerca del impacto sobre la fiscalidad del fenómeno entonces bautizado como «comercio electrónico», la intensificación del empleo con fines económicos de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC's), unida a la creciente globalización de la economía con la que se retroalimenta, no ha cesado de generar nuevos y más acuciantes problemas de calificación, valoración y localización de sujetos, de operaciones y de rentas, y, con ello, nuevas posibilidades de evasión y, sobre todo, de planificación fiscal agresiva rayana en la elusión que han sido merecedores de una notable atención por parte de las autoridades tributarias y aún más, si cabe, por parte de la doctrina jurídico-tributaria¹.

Lo cierto es que difícilmente podía sustraerse la política fiscal de los estados al torbellino de cambios que desató tal fenómeno, que, tras la progresiva incorporación de nuevos avances tecnológicos, singularmente del denominado *big data* y de la inteligencia artificial en tiempos más recientes, habría alcanzado ya, según se afirma comúnmente, la categoría de «cuarta revolución industrial»², dando paso, con ello, a un nuevo estadio del capitalismo global identificado como «economía digital» o, de forma seguramente más ajustada a la realidad presente, como digitalización o transformación digital de la economía³.

Dado que se trata de un fenómeno que evoluciona de forma vertiginosa, resulta difícil augurar cuál puede llegar a ser el balance de sus efectos de todo orden, comenzando por los económicos, que son, obviamente, el principal factor condicionante de la capacidad financiera de los estados y de la evolución posible de sus sistemas tributarios para mantenerla. Puede decirse, en cualquier caso, que, en el estado de cosas actual, la transformación digital es un fenómeno que puede inducir efectos contradictorios, planteando tanto oportunidades como amenazas que van poniendo de manifiesto los documentos oficiales y la literatura científica⁴. Buena muestra de ello es el reciente *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* en el que, aun reconociendo el carácter transversal del fenómeno, se dedica todo un capítulo al análisis y formulación de propuestas rela-

1 Los impactos de todo orden que ha producido el fenómeno en cuestión y, sobre todo, los que se espera que produzca en el futuro, también en el ámbito de la fiscalidad o, más en general, de la actividad financiera de los Estados, son, desde luego, indiscutibles, trascendiendo, como señala GARCÍA NOVOA (2019: 26-27), a los que derivan de los meros problemas jurídico-técnicos y de control tributario que ya suscitó en su momento la irrupción del comercio electrónico como primera e incipiente manifestación de tal proceso de transformación digital de la economía.

2 Vid.. CALVO GONZÁLEZ et alii (2020:11) y VALDERRAMA (2019:18).

3 O, como la denomina PONCELA GARCÍA (2019:66), «segunda revolución de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC)».

4 Pueden consultarse al efecto los siguientes trabajos: CALVO GONZÁLEZ et alii (2020); BARRIO JUÁREZ (2020); VALDERRAMA (2019); CURBELO (2017); PONCELA GARCÍA (2019); MARTÍNEZ YAÑEZ, N.M. (2021).

cionadas con la fiscalidad de la economía digitalizada y las actividades emergentes (CPE, 2022:473-612)⁵.

Por lo que se refiere a los aspectos positivos de la digitalización, el común denominador de la multitud de informes y documentos evacuados desde organismos e instituciones, públicos y privados, incluidos los del ámbito académico, que se han dedicado en los últimos tiempos a analizar las oportunidades y los retos que plantea es que ponen de manifiesto las ganancias de eficiencia que trae consigo. Mayor eficiencia puede suponer mayor productividad y, tal vez, menores costes energéticos y medioambientales, pero también una potencial reducción del empleo necesario para producir bienes y servicios —a excepción, lógicamente, del relacionado con el desarrollo y aplicación de la propia tecnología que lo posibilita—, un desplazamiento de la clase media trabajadora hacia los extremos de la escala salarial y, con toda seguridad, una reducción de la masa salarial, que es la principal fuente de ingresos públicos⁶. También, por ello, menores precios de los bienes y servicios producidos y, con ello, un abaratamiento de aquellos consumos sobre los que incide de forma más significativa, afectando igualmente al otro pilar de los sistemas tributarios contemporáneos.

Bien puede decirse por ello, como también se afirma comúnmente, que podríamos encontrar ante un proceso *schumpeteriano* de «destrucción creativa» de todavía inciertos resultados⁷, que presenta muchos claroscuros desde los puntos de vista social, económico y ambiental, y que está poniendo en jaque en muchos casos, bajo la égida de la innovación y del emprendimiento como suerte de panacea para resolver los problemas experimentados en los últimos tiempos por el crecimiento económico y el empleo, la arquitectura de algunos sectores del ordenamiento jurídico como el laboral y el tributario, cuyos fines y principios rectores están siendo lenta pero inexorablemente arrumbados al son de la transformación digital y de la globalización.

En cualquier caso, la irreversibilidad del proceso de transformación digital de la economía resulta innegable, como lo es su impacto en la actividad financiera y tributaria de los Estados, aunque no sólo por agudizar los problemas de

5 Elaborado por el Comité de Personas Expertas (CPE) designado mediante Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se crea el Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, cuya composición fue ampliada mediante Resolución de 4 de mayo de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda. El documento se encuentra disponible en https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml

6 No aportaremos aquí datos, análisis o valoraciones sobre cuál puede llegar a ser el impacto de la robotización sobre el empleo y sus efectos en términos socioeconómicos, pues entendemos que, sean los que sean, no deberían comportar cambios significativos en la estructura del sistema tributario, tal y como luego argumentaremos. En cualquier caso, como señala RAVENTÓS (2021:116-118), las posiciones a este respecto se reparten entre tres corrientes: protecnológica acrítica, protecnológica crítica y ecléctica.

7 Como señalan CURBELO (2017:144) y CALVO GONZÁLEZ et alii (2021: 11).

fiscalidad internacional, sino, sobre todo, por su incidencia sobre la distribución de la renta y de la riqueza tanto a nivel internacional como interno⁸.

Desde el punto de vista tributario conviene diferenciar, en tal sentido, entre la economía digital en sentido estricto, que es la que ha suscitado o agudizado problemas desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, y la digitalización de la economía como un epifenómeno del que aquélla es precursora y que plantea dilemas con un alcance más general; o, si se prefiere, entre la actividad de las empresas cuyo modelo de negocio y servicios ofrecidos se basan en las nuevas tecnologías y resultan inconcebibles sin ellas (plataformas de comercio electrónico, de búsqueda generalista, de acceso a contenidos por *streaming*, colaborativas o de *gig economy*, redes sociales, cadena de bloques, etc.) y la transformación digital de las empresas de la economía convencional, en las que la penetración de tales tecnologías será mayor o menor, o se producirá antes o después, en función de sus características, siendo evidente, en este sentido, que el sector servicios es el único susceptible de cambios verdaderamente disruptivos similares a los asociados a la aparición de aquel tipo de empresas⁹.

Pues bien, partiendo de tal distinción entre economía digital y digitalización de la economía, en el presente artículo trataremos de dilucidar cuáles son los verdaderos retos que plantean estos fenómenos a la política tributaria de los Estados (apartado 2) y si la respuesta puede venir solamente de la mano de los cambios en la fiscalidad internacional y de la creación de nuevos tributos ordenados al gravamen de las nuevas manifestaciones de capacidad económica que, según se afirma, han traído consigo, o si se requiere, en cambio, un reforzamiento de la equidad en el tratamiento del capital y sus rentas sin necesidad de innovadoras reformas tributarias (apartado 3), finalizando con un apartado de conclusiones.

8 El informe del Consejo Económico y Social de España *La digitalización de la economía* (CESE, 2017:27) señala las diversas preocupaciones que suscita ésta en los siguientes términos, incluyendo su incidencia sobre la política tributaria: «[a]demás de impulsar la innovación tecnológica y sus efectos positivos, las estrategias de digitalización nacionales deben contemplar políticas que reduzcan y compensen los efectos negativos de la misma, así como las tendencias a la concentración del poder de mercado y al aumento de la desigualdad» y que, en tal sentido, «cobra especial relevancia el refuerzo de: la política de defensa de la competencia, para evitar la consolidación de estructuras de mercado oligopólicas o cuasi monopolísticas; la política de empleo, para paliar las consecuencias negativas del cambio sobre la cantidad y la calidad del empleo en los sectores de actividad donde se puedan dar, así como las transformaciones en las características del mismo; la política educativa, para reforzar las aptitudes necesarias en el nuevo contexto digital; o la política tributaria, para evitar la *traslación de beneficios hacia territorios de baja o nula tributación*» (la cursiva es nuestra).

9 Una diferencia a nuestro juicio trascendental y que, como luego se señalará, suscita una problemática fiscal bien distinta según hablemos de uno u otro fenómeno, es que para las empresas de la economía digital la obtención de datos y su creciente tratamiento mediante inteligencia artificial se ha convertido en un objetivo prioritario de su actividad, mientras que para las empresas de la economía convencional sólo constituyen una herramienta que puede potenciar, sin duda, su eficiencia, pero que difícilmente pueden convertirse en su fin último.

2. El Derecho tributario ante los desafíos de la transformación digital: ¿problemas nuevos o viejos problemas agudizados?

2.1. Introducción

Como decimos, el análisis de la incidencia del uso de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario se ha centrado principal, aunque no exclusivamente, en su impacto sobre las normas de fiscalidad internacional, habiéndose revelado notables carencias para someter a gravamen la capacidad económica de los principales actores de la economía digital de una forma efectiva y más justa desde la perspectiva del reparto de la soberanía fiscal entre estados. En suma, problemas a los que se trata de dar respuesta en los últimos tiempos, dentro del marco inclusivo de la OCDE/G20 propiciado por el denominado Plan BEPS, con iniciativas multilaterales que han tomado un nuevo impulso a raíz de las emergencias generadas por la pandemia COVID-19¹⁰ y que han quedado ampliamente plasmadas, como decíamos, en el reciente *Libro blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022), en el que se pone de manifiesto la dificultad que entraña embridar el fenómeno desde dicha perspectiva.

Siguen siendo, en realidad, los mismos problemas surgidos en la última década del siglo pasado merced a la eclosión de las TICs aunque agudizados a medida que estas tecnologías, en combinación con otras de más reciente aparición que han potenciado su uso, han dado paso a nuevos modelos de negocio totalmente digitalizados como los motores de búsqueda, las redes sociales y las aplicaciones móviles que han hecho de la llamada «economía de datos» el principal objeto de su actividad, o las plataformas electrónicas, impropriadamente denominadas «colaborativas» en la mayoría de los casos, cuyo modelo de negocio consiste en la intermediación automatizada de operaciones de venta de bienes y, sobre todo, de servicios. En suma, modelos de negocio que, de acuerdo con nuestras anteriores digresiones, cabe incluir dentro de la «economía digital» en sentido estricto¹¹.

Sin embargo, el fenómeno de transformación inducido por las empresas de la economía digital y su progresiva penetración en el resto de la actividad eco-

10 Para una revisión de las iniciativas de estos organismos a las que se ha imprimido mayor celeridad o que han sido propuestas como respuesta a las necesidades financieras provocadas por la pandemia, remitimos a GARCÍA NOVOA (2020:59 y ss.).

11 Para una síntesis sobre el estado de la cuestión, las iniciativas de la OCDE y los proyectos normativos de la UE para atajar los problemas que plantea la economía digital y, en general, la fiscalidad directa de las empresas multinacionales, puede verse la comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo *La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI*, de 18 de mayo de 2021, COM(2021) 251 final. Recientemente se ha aprobado la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión (DOUE de 22-12-2022, L328). Esta Directiva tiene por objeto la aplicación de las Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos) aprobadas el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Según su artículo 56, las normas de transposición deben entrar en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2023, debiendo aplicarse, a excepción de algunas disposiciones de la Directiva, a los ejercicios fiscales a partir de esta fecha. Por su parte, el artículo 57 de la Directiva prevé las actuaciones a adoptar por la Comisión en relación con la aplicación del denominado Pilar Uno.

nómica plantean ahora retos en materia tributaria que van más allá de los problemas de fiscalidad internacional intensificados por aquéllas. No se trata sólo, aunque también, del impacto recaudatorio que suponen la falta de adecuación a esta realidad de las normas tributarias y la exacerbación de los esquemas de planificación fiscal internacional utilizados por las empresas de la economía digital que han puesto definitivamente en jaque los paradigmas tradicionales del reparto de la soberanía fiscal entre Estados¹². Se trata ahora, además, de que la digitalización de la economía, como fenómeno de alcance más general, podría agravar significativamente los problemas que viene arrastrando en las últimas décadas el justo reparto de la contribución desde la perspectiva puramente interna debido a la acusada tendencia de los sistemas tributarios a hacer recaer crecientemente su peso sobre el trabajo y sobre el consumo¹³, bases tributarias estas que podrían experimentar una reducción sin precedentes en un futuro más o menos próximo debido a una radical disminución de la participación en la renta agregada de dicho factor productivo y al correlativo incremento de la desigualdad en la distribución de la renta y de la riqueza, lo que, además de socavar su sostenibilidad, limitaría aún más su capacidad redistributiva¹⁴.

2.2. Abordar los problemas que presenta la fiscalidad internacional, aunque no sea una cuestión menor, es sólo una parte de la solución

No negaremos aquí, desde luego, que la corrección de las disfunciones que presenta la fiscalidad internacional constituye una precondition de la posibilidad misma de diseñar sistemas tributarios nacionales suficientes y más justos,

12 Como señala de forma muy esclarecedora SOLER ROCH (2019:12/16), a los problemas de impunidad fiscal y de erosión de bases impositivas negativas que ya se presentan por la obsolescencia de los estándares tradicionales de la Fiscalidad Internacional, el desafío de la economía digital ha sumado «un tercer escenario que supone un salto cualitativo» que, «unido a la presencia de otros factores ya presentes en el escenario BEPS como la globalización y un capitalismo intangibles, así como a la insuficiencia del marco jurídico tradicional y probablemente, incluso el de los Planes de Acción de la OCDE y de la Unión Europea, dan como resultado un escenario de *inmunidad fiscal*» (la cursiva es nuestra).

13 Así se refleja, a título de ejemplo, en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI», de 18 de mayo de 2021 –COM(2021) 251 final–, en los siguientes términos: «Los sistemas fiscales tendrán que modernizarse para reflejar mejor los avances económicos y sociales actuales y futuros. Los presupuestos de los Estados miembros dependen en gran medida de los impuestos sobre el trabajo, incluidas las cotizaciones de seguridad social, que representan más de un 50 % del total de ingresos fiscales en la Europa de los Veintisiete. El IVA supone más de un 15 % de los ingresos fiscales totales, mientras que los derivados de otras bases impositivas, como los impuestos medioambientales (≈ 6 %), los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria (≈ 5 %) o los impuestos sobre las sociedades (≈ 7 %) contribuyen relativamente poco. Si bien la composición general de la estructura tributaria en la UE ha permanecido relativamente estable durante las dos últimas décadas, es probable que las megatendencias como el cambio climático y la transformación digital del mercado laboral afecten a la estructura tributaria de los Estados miembros. El envejecimiento de la población y el incremento del trabajo no convencional podrían reducir la capacidad de la fiscalidad del trabajo para generar los mismos ingresos que en la actualidad».

14 Como pone de relieve la doctrina que ha prestado atención a esta temática; *vid.* entre otros, SOLER ROCH (2019:14/16), CÁMARA BARROSO (2020:404). Sobre los problemas de desigualdad que genera la distribución funcional de la renta y la disminución de la participación de los salarios en la misma en las dos últimas décadas *vid.* HUERTA y SALAS (2021).

sin que pueda ignorarse tampoco que las acciones emprendidas para atajarlos por parte de organismos internacionales como la OCDE o la UE avanzan de una forma lenta, errática y, en suma, harto conservadora, aunque se hayan acelerado en los últimos tiempos merced a las emergencias provocadas por la pandemia COVID-19, cuestiones estas que ha estudiado de forma prolífica doctrina más autorizada y cuyo análisis, por ello, obviaremos aquí en buena medida¹⁵.

Ahora bien, sin ánimo de minimizar la importancia que tiene el sometimiento a un gravamen efectivo a las rentas obtenidas por las grandes empresas de la economía digital, ámbito en el que se han exacerbado los problemas que ya venía suponiendo el gravamen de las multinacionales en general, lo que nos interesa señalar es, por esto mismo, que la dificultad que comporta tal objetivo no es sino consecuencia de una agudización de fenómenos preexistentes y cuya subsistencia obedece, en buena medida, a la de esos sumideros de soberanía fiscal que son los paraísos fiscales, eufemísticamente denominados ahora jurisdicciones no cooperativas¹⁶, así como a la enconada resistencia de algunos Estados, incluso miembros de la Unión Europea, a abandonar sus estrategias de competencia fiscal más o menos perniciosa, elementos que siempre han estado presentes en los esquemas de planificación tendentes a evadir o eludir la tributación de las rentas del capital, financiero o productivo, y que también sirven como catalizador de las conductas tendentes a minimizar el gravamen de las rentas derivadas de los activos intangibles en los que se basa principalmente la economía digital.

Desde el punto de vista de los estados fuente, ahora denominados «jurisdicciones de mercado» en el marco de la economía digital, cabe tener en cuenta, por otra parte, que, en la medida en que pueda considerarse que las empresas de este sector han creado servicios nuevos o complementarios de otros existentes con anterioridad, y no simplemente sustitutivos de los mismos, no estarían provocando con sus estrategias de planificación fiscal una merma real de ingresos tributarios, sino más bien de forma virtual, es decir, en comparación con los que se recaudarían si tributaran conforme a los paradigmas de reparto de soberanía fiscal últimamente propuestos para someter sus beneficios a gravamen en dichas jurisdicciones.

Por otra parte, si nos atenemos a los datos sobre recaudación efectiva del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) y a los relativos al potencial recaudatorio del denominado Pilar I de la OCDE/G-20 llamado a sus-

15 Resultaría arduo enumerar la infinidad de trabajos publicadas sobre la problemática sujeción a gravamen de las rentas generadas en el ámbito de la economía digital desde la perspectiva de la fiscalidad internacional que puso de manifiesto la acción 1 del plan BEPS de la OCDE y que, por lo demás, no es sino resultante de una agudización de problemas que, como decimos, ya se venían acusando con anterioridad en relación con las empresas multinacionales en general. A título de ejemplo, pueden verse, entre los trabajos más recientes, en los que se encontrarán amplias referencias bibliográficas al respecto, VVAA, *4ª revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (dir. Césas García Novoa), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) y VVAA, *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia.

16 De acuerdo con la modificación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

tituirlo, puede decirse, sin ánimo de restarles importancia, que tampoco se trata de una fuente de ingresos tan significativa como para otorgar al problema que tratan de corregir la categoría de principal problema de justicia tributaria del sistema. Así, según el *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* (CPE 2022:524), en los tres primeros trimestres de 2021 el citado impuesto arrojó unos ingresos de 166 millones de euros, menos de una quinta parte de lo esperado (968 millones anuales), mientras la estimación de ingresos del Pilar 1 proporcionada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria oscilaría entre 264 millones y 148 millones anuales. Si comparamos estas cifras con la del Impuesto sobre el Patrimonio que dejó de recaudarse sólo en 2019 por aplicación de bonificaciones autonómicas (1.021 millones de €)¹⁷, resulta difícil determinar si nos encontramos, al menos en estos momentos, ante un grave problema para las arcas públicas. Apreciación esta que no nos impide reconocer que el potencial crecimiento de la economía digital puede agravar el problema y que, obviamente, la inexistencia de una «imposición de nivelación», –terminología que también utiliza el citado *Libro Blanco* para referirse a las medidas ya adoptadas o propuestas para atajarlo–, también plantea serios inconvenientes desde el punto de vista de la neutralidad y, por ende, de la libre competencia¹⁸.

Más aún, si tuviéramos que atender a las justificaciones normalmente aducidas por las grandes multinacionales de la economía digital para tratar de legitimarse frente las acusaciones de planificación fiscal agresiva o de elusión, podría decirse incluso que con su actividad no sólo procuran ganancias de eficiencia y de competitividad derivadas de la eliminación de barreras de acceso, de asimetrías informativas y de costes de transacción entre oferentes y demandantes de todo tipo de bienes y servicios, sino que generan nuevos mercados en las jurisdicciones en las que operan que ya suponen para éstas una fuente de ingresos públicos¹⁹.

Pues bien, con independencia de si los datos avalan tales argumentos y de su notoria inconsistencia para legitimar la estrategia fiscal de las empresas digitales desde el punto de vista de la justa contribución, lo que queremos decir es, en suma, que la problemática que plantea la transformación digital como fenómeno de alcance más general excede de la suscitada por dicho tipo de empresas desde la óptica estricta de la fiscalidad internacional, pues lo más significativo es su potencial incidencia sobre la distribución de la renta primaria a consecuencia de la creciente importancia relativa del capital tecnológico (y finan-

17 Estadística de los declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio, Agencia Estatal de Administración Tributaria, https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_Impuesto_sobre_el_Patrimonio.shtml

18 En el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE 2022:499) llega a afirmarse, incluso, que desde la óptica de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional no habría ningún problema «si los beneficios derivados de las actividades económicas tributasen en el país de residencia de la empresa perceptora», pero que, aun así, lo que no se evitaría es que, «si la localización de la residencia es manipulable en búsqueda de una tributación reducida o nula o si el régimen fiscal se configura para favorecer asimétricamente las exportaciones, la libre competencia se vería comprometida y los países podrían optar por proteger sus mercados y su base tributaria frente a la deslocalización».

19 Como es el caso de las sedicentes plataformas «colaborativas» que intermedian en la prestación de servicios bajo un supuesto esquema de relaciones entre pares o *peer-to-peer*, fenómeno al que también dedica atención el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:526-535) en relación con la imposición de los usuarios prestadores de los servicios intermediados por las plataformas.

ciero) que representa el fenómeno y que es susceptible de extenderse al resto de la economía como efecto de la progresiva digitalización de todos los sectores productivos y, significativamente, del sector servicios.

2.3. El gravamen de las nuevas o excepcionales manifestaciones de capacidad económica derivadas de la digitalización de la economía

Que los retos que plantea la transformación digital de la economía no radican sólo en la dificultad de someter a gravamen las rentas de las empresas de la economía digital desde la óptica de la fiscalidad internacional lo pone de manifiesto el más reciente debate en torno a cómo debería afrontarse el principal desafío que plantea la robotización o automatización de los procesos de producción de bienes y servicios, pertenezcan o no a la economía digital en sentido estricto. El problema no es otro, a nuestro juicio, que la potencial asimetría del impacto sobre capital y trabajo que pueden suponer las ganancias de eficiencia y productividad asociadas a la transformación digital y, muy en particular, a la incorporación de la inteligencia artificial alimentada mediante la extracción y procesamiento de datos²⁰.

Ahora bien, puesto que, como decíamos, el balance en tales términos todavía es incierto, el debate sobre el rumbo que deberían tomar los sistemas tributarios se mueve entre la necesidad de incentivar los avances tecnológicos que facilitan la automatización a fin de no desaprovechar las ganancias de todo tipo que puede traer consigo, por un lado, y la de paliar sus posibles efectos negativos sobre el trabajo, sobre la distribución de la renta y de la riqueza y sobre la suficiencia de los ingresos públicos, por otro²¹.

La discusión se enmarca en un debate abierto en los últimos años en torno a la necesidad de someter a gravamen manifestaciones de capacidad económica supuestamente nuevas o excepcionales sobre el que han dado cuenta algunos autores como GARCÍA NOVOA (2018 y 2020) y que, ciertamente, tiene como principal elemento precursor el avance exponencial de la digitalización y, singularmente, la potenciación de la economía de datos y la automatización de procesos merced a la robotización y a la inteligencia artificial.

La cuestión clave es, no obstante, si enfrentar esta denominada cuarta revolución industrial exige diseñar nuevos gravámenes, ignorando, de algún modo, que el problema de fondo sigue siendo de alcance más general (desigual contri-

20 Para una explicación sintética del significado y la relevancia de la inteligencia artificial nutrida por *big data* véase DELÉPINE (2021).

21 Que esto forma parte de las principales preocupaciones de las instituciones de la UE puede constatare en las siguientes comunicaciones de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: «Brújula Digital 2030: el enfoque de Europa para el Decenio digital», de 9 de marzo de 2021 –COM(2021) 118 final–, «Actualización del nuevo modelo de industria de 2020: Creación de un mercado único más sólido para la recuperación de Europa», de 5 de mayo de 2021 –COM(2021) 350 final– y «Mejores condiciones de trabajo para una Europa social más fuerte: aprovechar todas las ventajas de la digitalización para el futuro del trabajo», de 9 de diciembre de 2021 –COM(2021)761 final–. De forma consonante, también se hace eco de este dilema el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022: 58).

bución al gasto público de trabajo y capital a la que ya venían conduciendo la globalización económica y la liberalización de los mercados de capitales), o, en cambio, si la solución requiere reforzar o, en su caso, recuperar esquemas de reparto de la contribución que suelen presentarse como obsoletos arguyendo como una realidad insoslayable la merma de soberanía fiscal de los Estados incluso con mayor énfasis que las razones de eficiencia aducidas por los economistas de la oferta y por la ideología neoliberal a la que han dado presunto sustento en el ámbito fiscal teorías como la conocidísima «curva de Laffer» o la del efecto arrastre o de goteo (*trickle-down*)²².

2.3.1. El gravamen de las rentas derivadas de la explotación de datos «gratuitamente» cedidos a las empresas de la economía digital

Así, se ha planteado la necesidad de arbitrar modos específicos de aprehensión y valoración a efectos fiscales de la riqueza representada por el denominado «petróleo de la 4ª revolución industrial», es decir, los datos masivos (*big data*) en los que se basa el modelo de negocio de algunas de las empresas digitales representativas de la también bautizada ya como «economía de los datos»²³.

Se trata de una cuestión en la que se entrelazan aspectos que, a nuestro juicio, conviene diferenciar, pues una cosa es que la economía de datos, como la economía digital en general, suscite problemas en cuanto a la sujeción a gravamen de las rentas obtenidas por las multinacionales del sector en las jurisdicciones de mercado, es decir, un problema que tiene que ver con la justa distribución de la soberanía fiscal entre Estados, y otra distinta que dichas rentas, cuando tienen su origen en la explotación de datos, sean expresivas de una capacidad económica en algún sentido excepcional.

Cabe pensar, no obstante, que se trata de dos cuestiones inescindibles, es decir, que la primera se plantea precisamente porque dichas empresas extraen valor generado en las jurisdicciones de mercado a partir de los datos cedidos sin contraprestación dineraria por sus usuarios, lo que conferiría al beneficio así obtenido algún rasgo cualitativamente diferencial desde el punto de vista de la capacidad económica.

Ahora bien, conviene tener en cuenta, en primer lugar, que la cuestión no se ha abordado de modo específico en relación con las empresas (multinacionales)

²² Vid.. al respecto HOPE y LIMBERG (2021).

²³ Vid.. a este respecto SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2020: 382-387), quien diferencia entre dos tipos de obtención de beneficios asociados a la economía de datos, una modalidad activa, propia de empresas especializadas en la explotación de datos propios o proporcionados por terceros que demandan servicios de tratamiento de los mismos, y una modalidad pasiva propia de las empresas de economía digital y que extraen los datos de forma gratuita aprovechando los efectos de red de las plataformas, que es el caso al que nos estamos refiriendo y que, a juicio de dicho autor, plantea problemas de valoración «porque no se pueden cuantificar el propio activo que da lugar a esas rentas potenciales (los datos) y cuánto valen en relación con la finalidad para la que se emplean». Por su parte, señala ADSUARA (2017;139) que existen básicamente dos modelos de negocio en la economía de los datos: «1) los que utilizan los datos de clientes de servicios de pago para prestarles mejor dichos servicios y 2) los que captan los datos de clientes de servicios gratuitos (como moneda de pago) para luego cedérselos a terceros».

del sector digital que basan su modelo de negocio exclusiva o preponderantemente en la extracción y explotación comercial de datos tras su procesamiento mediante algoritmos de inteligencia artificial, normalmente con fines publicitarios²⁴, sino en relación con todas las empresas de la economía digital cuyo modelo de negocio se basa de un modo u otro en la interacción de los usuarios de sus plataformas, incluidas, por tanto, aquellas que tienen en el comercio electrónico o en la intermediación en general su actividad principal.

El dilema acerca de si las empresas de la economía digital manifiestan o no una capacidad económica diferencial no puede circunscribirse, por tanto, a las representativas de la economía de datos, sino que abarca, en general, a todos aquellos modelos de negocio basados en plataformas digitales que permiten extraer valor de las jurisdicciones de mercado sin tener necesariamente presencia física en las mismas, debiéndose tener en cuenta, además, que la cuestión relativa a la sujeción a gravamen en la fuente de las rentas obtenidas a través de plataformas ya se suscitó cuando, como decíamos al principio, emergió el «comercio electrónico» como fenómeno precursor de la economía digital en el que la explotación masiva de datos mediante inteligencia artificial no había cobrado la relevancia que ha alcanzado con posterioridad, pero que ya ponía de manifiesto la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente como nexo legitimador del gravamen de las rentas empresariales en la fuente de acuerdo con los convenios para evitar la doble imposición basados en el modelo de la OCDE²⁵.

Pues bien, aunque la aparición de nuevos modelos de negocio basados en plataformas electrónicas ha supuesto que se ponga el acento en la obtención de valor originado por la interacción de sus usuarios entre ellos y con la plataforma, el enfoque continúa siendo el mismo, hasta tal punto que las medidas últimamente propuestas dentro del marco inclusivo de la OCDE/G20, es decir, la solución basada en dos pilares²⁶, trascienden incluso el ámbito de la economía digital para abarcar, en general, la problemática relativa a la tributación de los grandes grupos multinacionales, tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia, aunque no pertenezcan al sector digital.

Con todo, no puede ignorarse que la economía de los datos plantea una cuestión de carácter (pre)distributivo que podría presentar rasgos propios frente a otros modelos de negocio digitales y que podría tener también, por ello, implicaciones distintas desde el punto de vista de la justa contribución que trascenderían dicho enfoque. Nos referimos a la cuestión relativa a cómo se articula económicamente la relación entre las empresas que captan y explotan comercialmente datos personales y los usuarios de sus servicios digitales que se los

24 Sobre la rentabilización indirecta con fines de marketing y publicidad por las empresas digitales, véase el análisis realizado en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:514-522).

25 Como señala el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:479), la mayoría de problemas suscitados por la economía digital no son nuevos, aunque se han multiplicado los riesgos y las dificultades de control debidos a la posibilidad de operar sin presencia física.

26 OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): *Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en <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.htm>, consultado el 31 de enero de 2022).

ceden de forma gratuita o, mejor dicho, como condición para el acceso a tales servicios sin pago de una contraprestación dineraria, razón por la que tales servicios no pueden considerarse, en puridad, gratuitos.

Dejando aquí al margen la cuestión de la «soberanía de los datos»²⁷, que trasciende las cuestiones relativas a la justa contribución, el problema es, tal y como señala PLANA ARNALDO (2021:3), que «el desarrollo de la llamada economía de los datos se ha producido sin derecho de propiedad, los datos son una especie de *res communis omnium* generada por nuestra actuación en la red, que son utilizados por las grandes corporaciones como activos (*commodities*) de los que obtienen grandes beneficios económicos». La clave estaría, en suma, en determinar, con independencia de si la economía de los datos presenta algún rasgo diferencial o no en términos cualitativos, si la en principio injusta distribución de las rentas obtenidas mediante su explotación permite hablar de unos beneficios en algún sentido extraordinarios, pues la cuestión de cómo se distribuye la renta en el mercado no atañe al Derecho tributario, al que, si acaso, le corresponde una función redistributiva.

Así planteada la cuestión, y a fin de tratar de determinar cuáles podrían ser esas hipotéticas implicaciones desde el punto de vista de la capacidad económica del particular modo de extraer valor que se aprecia en la economía de los datos, resulta de interés, a nuestro juicio, abordar su análisis a partir de la calificación que merece a efectos del IVA la seudogratis prestación de servicios digitales a cambio de su cesión.

Al respecto, entiende BELDA REIG (2020) que la cesión de datos no remunerada con dinero constituye una contraprestación en especie por los servicios a los que da acceso y, por tanto, que éstos deberían gravarse en el IVA como operaciones realizadas a título oneroso, criterio que, sin embargo, ha sido desechado por la DGT en la consulta V0748-20 (planteada, según el citado autor, por él mismo), en la que dicho centro directivo acoge los argumentos vertidos en el documento de trabajo número 958, de 30 de octubre de 2018, del Comité IVA²⁸.

En este dictamen no se niega, cierto es, que se trate de prestaciones de servicios por las que se obtiene la cesión de un activo con un valor económico (los datos) ni, en sentido contrario, que los destinatarios de tales servicios consiguen una utilidad que llega a calificarse, incluso, como una «renta»²⁹. No obstante, se concluye que no se trata de servicios prestados a título oneroso a efectos del IVA, basándose para ello en que no es suficiente que los datos recibidos a cambio de la prestación del servicio digital tengan un valor económico y en que no existe una conexión directa entre aquéllos y ésta, al prestarse de la misma forma

27 Vid. a este respecto AAVV (2017:155 y ss.), donde se basa su definición «en el concepto de que la información creada o almacenada de forma digital está sujeta a las leyes y regulaciones del país en que dicha información se encuentra localizada».

28 Taxud.c.1(2018)6248826.

29 Así, según dicho documento de trabajo (pág. 3/13), «[p]ersonal data constitutes intangible property. When the owners of the data grant permission to the IT service provider to use it in exchange for the provision of IT services they are exploiting their own data, similarly to the case of an administrative concession. In exchange, they obtain an advantage, an income: the right to use different IT services without needing to pay a monetary consideration».

con independencia del montante y de la calidad de los datos cedidos por los usuarios³⁰. Podría decirse, en suma, que se trata de servicios de la sociedad de la información que no son, sin embargo, servicios (prestados por vía electrónica) a efectos del IVA³¹.

Con todo, el dictamen del Comité IVA no renuncia a apuntar cómo debería determinarse la base imponible si, en contra de su criterio, los servicios analizados debieran considerarse sujetos al IVA. Recuerda, en tal sentido, que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, *«la contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos»*, que *«[s]i no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello»*, y, por último, que, cuando se trata de la entrega de un bien, dicho valor *«sólo puede ser el precio de compra que el proveedor haya pagado por la adquisición del artículo que suministra sin gasto adicional como contraprestación de los referidos servicios»*³². De acuerdo con dicha jurisprudencia, entiende el Comité IVA, finalmente, que la base imponible debería ser el valor atribuido a los datos recibidos por el prestador del servicio digital, lo que se correspondería con el importe que el prestador está dispuesto a gastar con tal finalidad, es decir, el coste de la prestación, concluyendo que necesitaría determinar este coste en relación con el servicio prestado a cada usuario³³.

Ni que decir tiene que la determinación del coste de prestación a partir de tales parámetros sería una tarea extraordinariamente dificultosa si no imposi-

30 Aunque la resolución de la DGT únicamente se refiere en este punto a la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 1994, Tolsma (asunto C-16/93, EU:C:1994:80), recaída en relación con las propinas obtenidas por un músico ambulante, supuesto que BELDA REIG entiende no paragonable, lo cierto es que el documento de trabajo del Comité IVA avala su criterio con otras sentencias del TJUE (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comission vs. Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, asunto C-11/15, EU:C:2016:470) y sentencia de 10 de noviembre de 2016, asunto Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855).

31 Los servicios de la sociedad de la información se definen en el anexo de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, como todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario, añadiéndose, por lo que aquí nos interesa, que el concepto comprende también los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

32 STICE de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, parágrafo 19.

33 Es decir, la misma conclusión a la que conduce la regla de valoración prevista en el artículo 79.Uno LIVA. Según este precepto, aunque en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, lo que no ocurre en estos casos, se añade que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con el importe que resulte de aplicar, en el caso de las prestaciones de servicios, la regla prevista en el apartado cuarto del mismo artículo para los autoconsumos de servicios, es decir, el coste de prestación al que se refiere el citado documento de trabajo del Comité IVA. Por otra parte, si desde un punto de vista macroeconómico se ha planteado la necesidad de cuantificar el valor aportado por la economía de los datos al PIB, desde la perspectiva micro también se suscita la necesidad de contabilizar el valor de los datos como un nuevo factor de producción como lo son el capital tecnológico o el trabajo; *vid.*, en este sentido, AAVV (2017:175-176), en el que se da cuenta de un estudio realizado al respecto en la London School of Economics.

ble, sin que el Comité IVA sugiera criterio alguno que permita hacerlo respecto de cada usuario, tarea que deberían abordar, además de las grandes multinacionales tecnológicas cuyo modelo de negocio se basa preponderantemente en la explotación de datos, cualesquiera otras que también los recolecten a cambio de algún servicio digital prestado sin contraprestación dineraria, aunque no sea ésta su actividad principal³⁴.

Ahora bien, que sea difícil o imposible determinar de forma individualizada dicho coste de prestación no quiere decir que no exista y, por tanto, que no incida sobre la capacidad económica de dichas empresas o que no implique, en sentido contrario, una utilidad para los usuarios de las plataformas que podría llegar a constituir una renta sujeta a gravamen.

En tal sentido, algo sobre lo que no se pronuncia BELDA REIG y que resulta ajeno a la competencia del Comité IVA es que, si hubiera que concluir que la cesión de datos es una contraprestación en especie satisfecha por la obtención de servicios digitales sujetos al IVA, resultaría también muy difícil negar su condición de fuente generadora de una renta cuantificable para los usuarios de las plataformas³⁵. Así, el disfrute de servicios digitales de tal modo no tendría la mera consideración de acto de consumo, sino que también debería entenderse producida al mismo tiempo una utilidad, como lo es, supuesto que satisface una necesidad o, al menos, un deseo, el acceso a un servicio digital sin contraprestación dineraria, es decir, una renta en especie derivada de un derecho inmaterial o de un servicio personal que, como señala el Comité IVA, tiene un indiscutible valor económico³⁶. Es evidente, sin embargo, que cualquier pretensión de la Administración tributaria en tal sentido resulta inviable mientras no puedan superarse las dificultades de valoración que, en cambio, no se darían si las empresas digitales tuvieran la obligación legal o contractual de remunerar de forma dineraria la cesión de datos, lo que, aun así, daría lugar, como la denomina GARCÍA NOVOA (2018: 225) en relación con muchos de los usuarios de las plataformas pseudocolaborativas, a una capacidad económica de baja intensidad³⁷.

En sentido contrario, cabe preguntarse cómo afectaría a los beneficios de dichas empresas la existencia de una hipotética obligación legal o contractual

34 Sobre las dificultades que plantea la valoración de los datos, véase SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2020).

35 Téngase en cuenta la amplitud con la que se definen los rendimientos íntegros en la ley del IRPF, pudiendo afirmarse, por ello, que resulta indiferente el tipo de acto o negocio jurídico que origine la renta, la naturaleza de la contraprestación obtenida, o, incluso, que la renta derive de la obtención de una contraprestación o de una simple «utilidad», término económico este, pero de honda raigambre en nuestro sistema tributario, que pone de manifiesto la voluntad del legislador de adoptar un concepto amplio de renta, aunque evoque a magnitudes que, como señala RAMOS PRIETO (2008: 114), son difíciles de «concretar o medir con moldes jurídicos».

36 Resulta sintomático, en este sentido, que BELDA REIG (2020), pese a defender con ahínco que se trata de servicios sujetos al IVA, no aborde en ningún momento esta cuestión.

37 Como señalan POSNER y WEYL (2018: 252-253), aun si dividiéramos toda la capitalización bursátil de Facebook y Google entre sus miles de millones de usuarios por todo el mundo, esto no supondría, ni mucho menos, un enriquecimiento de las masas.

de remunerar dinerariamente la cesión de datos por sus usuarios³⁸, pues, dependiendo de la respuesta a esta cuestión, también podría variar la conclusión en torno a si los modelos de negocio basados en datos dan lugar o no a una manifestación singular o excepcional de capacidad económica y, caso de responder en sentido afirmativo, sobre cuál es, en realidad, el origen de tal singularidad.

Cabe suponer, en tal sentido, que el beneficio territorialmente imputable a las empresas de la economía de datos en un escenario en el que el mismo quedara efectivamente sujeto a gravamen de acuerdo con el Pilar 1 de la OCDE/G20 se vería reducido en comparación con el que obtienen en la actualidad, al tener que computar a tal efecto unos costes en los que no incurren ahora y que minorarían los beneficios residuales a cuyo gravamen se circunscribe dicha solución.

Ahora bien, también podrían darse otros escenarios. Así, dada la posición dominante en el mercado que, por las características de su modelo de negocio, han adquirido las multinacionales tecnológicas a las que van dirigidas medidas como el IDSD español o, aunque no exclusivamente, el citado Pilar 1, no resulta descabellado augurar que contrarrestarían cualquier compensación económica que tuvieran que satisfacer a los usuarios de sus servicios digitales mediante algún tipo de contraprestación por el acceso, lo que daría lugar, al menos tendencialmente, a un resultado de suma cero o neutro. Si así fuera, quizás se reforzaría la idea de que las empresas digitales manifiestan una capacidad económica excepcional que difícilmente puede darse en otros modelos de negocio, pero tal vez no tanto por basarse en la explotación de datos como por el poder agregador de las plataformas electrónicas derivado de los efectos de red y de economía de escala, ventajas éstas que cabe atisbar también en otros modelos de negocio basados en el uso tales plataformas como, en particular, las impropiamente denominadas «plataformas colaborativas».

38 Se ha llegado a hablar, en tal sentido, de la necesidad de convertir el modelo actual, en el que los datos se conciben como un capital que favorece exclusivamente a las empresas digitales que éstas se apropian sin remuneración, en un modelo basado en los datos como trabajo remunerado, conectándose la cuestión, por tanto, con la necesidad de equilibrar la participación en la renta agregada del trabajo y del capital en un contexto de creciente sustitución de aquél por éste debido al uso de la inteligencia artificial alimentada por datos (ARRIAGA IBARRA et alii, 2018: 39-40; POSNER y WEYL, 2019: 229-232). Lógicamente, esto no interesa a las empresas digitales, pero tampoco, posiblemente, a los usuarios de sus servicios que no se dedican profesionalmente, por ejemplo, a la creación de contenidos y a su divulgación a través de las mismas con ánimo de lucro, a los que pasaría a exigirse con toda probabilidad un pago por los servicios digitales que están acostumbrados a utilizar sin coste alguno. Tampoco parece interesar, por último, a los Estados, que, de momento, sólo buscan alguna forma de gravamen de los ingresos generados por su actividad centrada en los ingresos o en los beneficios de las empresas digitales, no en el de una posible remuneración asociada a la cesión de datos a las mismas por parte de sus residentes, lo que no es incompatible, a nuestro juicio, con su interés por mantener los datos así extraídos bajo su «soberanía digital». Para una descripción del proceso y de los factores que han conducido a la generalización del modelo de obtención y explotación de datos seguido generalmente por las empresas digitales en la actualidad *vid.* POSNER y WEYL (2019: 218-222). SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2020: 395-398) plantea este cambio de modelo, a nuestro juicio erróneamente, como una posible solución al problema de la valoración de los datos a efectos tributarios que plantea y no, en cambio, como un condicionante de las implicaciones tributarias de los modelos de negocio basados en la economía de datos. Este problema no es, como plantea dicho autor, o no sólo, de valoración de los datos extraídos de la interacción de los usuarios con una interfaz o a partir de cualquier tipo de dispositivo conectado a la red (internet de las cosas o IoT), algo que se nos antoja ciertamente complicado, además, si no se monetiza su cesión a las empresas que los explotan económicamente.

En suma, lo que resulta singular en la economía digital, incluida la economía de datos, parecen ser los efectos de red propios de mercados de dos o más caras (*two-sided o multi-sided markets*)³⁹, razón por la que representan una singular forma de explotar, en beneficio propio y con medios de producción comparativamente escasos, y minimizando el riesgo empresarial, no sólo datos personales, sino también otro tipo de recursos personales y materiales radicados en cualquier lugar del mundo, lo que explica el extraordinario incremento del valor de capitalización que alcanzan en tiempo récord aquellas de estas empresas que acaban imponiéndose en el mercado de forma cuasi monopólica.

Siendo así, puede decirse, efectivamente, que los modelos de negocio de la economía digital, por sus características, y con independencia de si se basan en mayor o menor medida en la explotación de datos, son potencialmente generadores de beneficios en algún sentido extraordinarios o, incluso, que presuponen una injusta distribución de la renta primaria que genera su actividad, lo que propicia, a su vez, una anormal concentración de riqueza en unas pocas manos que explica la particular atención que también merece el fenómeno desde el punto de vista tributario.

Ahora bien, se trata de singularidades que, desde la óptica puramente estatal o interna de la justicia tributaria, no parece que deban ser abordadas mediante la creación de ningún nuevo gravamen. La adopción de medidas tributarias específicamente aplicables a las empresas de la economía digital, como el IDSD español, podría inducir a pensar lo contrario, pero lo cierto es que difícilmente puede considerarse que su finalidad es someter a gravamen una teórica capacidad económica excepcional cuando el problema es que, dado el estado actual de cosas de la fiscalidad internacional, ni siquiera resulta posible un gravamen efectivo de sus beneficios, tengan o no un carácter extraordinario, ni en las jurisdicciones de mercado ni a nivel global, aunque desde esta segunda perspectiva bastaría con que se lo propusieran con mayor convicción las jurisdicciones de residencia de sus matrices, principalmente los Estados Unidos, y, a mitad de camino, algunos países europeos que han convertido la competencia fiscal en una indiscutible herramienta de atracción del capital internacional, incluido el tecnológico.

En tal sentido, el IDSD es un remedo de gravamen en la fuente de una capacidad económica que se ha creado no porque ésta sea excepcional, sino porque puede considerarse equiparable a la que manifiestan otro tipo de empresas cuya forma de operar, para alcanzar un volumen de negocio igualmente significativo en las jurisdicciones de mercado, exige, normalmente, la presencia física mediante una sociedad operativa o, al menos, un establecimiento permanente. En suma, desde el punto de vista puramente interno del justo gravamen de la capacidad económica, que precede en un sentido lógico a la justicia en el reparto de la soberanía fiscal entre Estados, lo que se persigue es un equitativo gravamen de los no residentes y de ahí que a este tipo de impuestos se los catalogue como impuestos de «nivelación». El problema es que, para alcanzarlo sin problemas desde la óptica de la fiscalidad internacional, desde la que no se prejuzga qué manifestaciones de capacidad económica deben gravarse y cómo, se

39 Sobre la economía de plataforma y su catalogación dentro de este tipo de mercados *vid.* TIROLE (2016:401 y ss.) y CODAGNONE y MARTENS (2016: 7-8).

requiere también un cambio de paradigma que permita superar la obsolescencia del vigente. He aquí, precisamente, la dificultad de encaje del IDSD en el marco actual de la fiscalidad internacional, tal y como ha puesto de manifiesto, siguiendo en este punto a la doctrina, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:524).

Por otro lado, que el foco se pusiera en su momento sobre el comercio electrónico y posteriormente sobre las empresas de la economía digital en general resulta lógico si se tiene en cuenta que, por sus peculiaridades, es en este sector donde se han exacerbado los problemas derivados de la obsolescencia del concepto tradicional de establecimiento permanente, que no se vinculan exclusivamente, por esto mismo, a dicho sector económico, sino, en general, a las empresas multinacionales, tal y como demuestra la acción 7 del Plan BEPS y, en particular, que las medidas cuya adopción se encuentra en curso respecto de su tributación hayan trascendido, finalmente, aquel ámbito. Con la próxima implantación de estas medidas se adivina un panorama en el que las grandes multinacionales, pertenezcan o no a la economía digital, podrán ser sometidas a gravamen por sus beneficios de base estrictamente territorial en las jurisdicciones de mercado en las que operen, mientras que el resto de las multinacionales seguirán tributando en la fuente si cuentan con establecimiento permanente en el sentido tradicional y por la renta mundial imputable a éste. Sin perjuicio de que, a más largo plazo, acabe superándose este esquema tradicional de tributación para extender, en general, el nexo basado en criterios puramente cuantitativos, como los que se tienen en cuenta a efectos del IDSD y del Pilar 1 OCDE/G20.

2.3.2. Las propuestas de creación de un impuesto sobre los robots (i.e., sobre la automatización basada en inteligencia artificial)

En el caso de las empresas de la economía digital que basan su negocio en la explotación de datos, tan importantes son éstos para la generación de valor como su tratamiento mediante sistemas de inteligencia artificial. De manera que, sin perjuicio de las implicaciones fiscales que traería aparejado el cambio a un modelo de negocio en el que la cesión de los datos fuera (o tuviera que ser) dinerariamente remunerada, incluso como una prestación de servicios personales⁴⁰, de momento es un modelo en el que el capital predomina absolutamente sobre el empleo de trabajo, algo en lo que tampoco se diferencia del resto de empresas de la economía digital.

Sin embargo, tal y como se viene advirtiendo en los últimos tiempos, la intensificación del empleo de capital tecnológico y la pérdida de importancia relativa del factor trabajo en la producción de bienes y servicios tampoco es ya un fenómeno exclusivo de las empresas de la economía digital ni, en un sentido aún más restringido, de las que basan su modelo de negocio en la economía de datos. En este sentido, aunque la automatización, impulsada ahora por el empleo de inteligencia artificial, no sea consustancial a otros sectores de la economía, se ha

40 Tal y como ocurre ya en el caso de los usuarios que entrenan sistemas de inteligencia artificial con datos a cambio de una retribución.

convertido en una herramienta esencial para mejorar o innovar los bienes o servicios que ofrecen en el mercado y, sobre todo, para optimizar sus procesos de producción⁴¹.

No se trata ya, por tanto, de que los nuevos modelos de negocio surgidos con la economía digital exijan por naturaleza un empleo directo de trabajo comparativamente más reducido, sino de que la transformación digital, como fenómeno de alcance más general, también es susceptible de menguar su importancia como factor productivo y de provocar desigualdades salariales inéditas⁴², lo que, además de afectar a la distribución de la renta primaria, también podría traer consigo una significativa reducción de los ingresos públicos obtenidos mayoritariamente del trabajo.

Resulta lógico, por ello, que el debate se haya suscitado también, incluso con mayor intensidad, en relación con la financiación de los sistemas públicos de protección social, pues la sustitución irreversible de trabajo por capital que podría provocar la automatización no sólo incidiría, obviamente, sobre las bases tributarias, sino también, y quizás en mayor medida, sobre las cotizaciones sociales, planteándose en este ámbito soluciones consistentes en aportaciones específicas a la Seguridad Social por parte de las empresas que sustituyan puestos de trabajo por robots o por sistemas basados en inteligencia artificial⁴³.

El problema es que estas propuestas no sólo no se muestran menos controvertidas que las de carácter estrictamente impositivo a las que luego nos referiremos (puesto que su implantación también requeriría, para empezar, de una difícil delimitación de las formas de automatización sujetas a tales aportaciones⁴⁴), sino que, de hecho, parecen abocar a la conclusión de que deberían configurarse como auténticas prestaciones tributarias.

Así, para mantener la lógica de las cotizaciones sociales, tales aportaciones deberían basarse en la determinación de las unidades de trabajo o, mejor dicho, de los salarios en cada caso desplazados, tomándose tales magnitudes como bases de cotización sustitutivas o complementarias, pues, si no se sujetaran a un régimen similar al aplicable a los salarios de los trabajadores, incluidas, en

41 Así, como señala el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE 2022:59), «[e]l aumento de la productividad asociado al cambio tecnológico es el principal determinante del crecimiento económico en el largo plazo. Si bien este crecimiento es condición necesaria para una ampliación sostenida de las bases gravables en el sistema tributario, el proceso asociado a la automatización y la robotización podría generar cambios en la composición de las bases que afectarían al nivel y a la distribución de las cargas. La magnitud y sentido de estos efectos estará determinado, en buena medida, por el hecho de que este proceso de automatización sea sustitutivo o complementario del factor trabajo. La evidencia empírica disponible para España sugiere que hasta la fecha el proceso de automatización estaría siendo complementario del trabajo en el sector industrial, generando de ese modo ganancias de productividad a través de un proceso de reasignación entre sectores».

42 Véase a este respecto HIDALGO PÉREZ (2020), quien concluye que «la caída de la participación en la renta de los trabajadores no necesariamente se traduce en una transferencia de dicha pérdida a favor del factor capital, entendido como propietarios del robot o la máquina».

43 Sobre robotización y automatización y sus implicaciones desde el punto de vista jurídico laboral y de la Seguridad Social *vid.* GOERLICH PESET (2018), ISPIZUA DORNA (2018), SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019) o MARTÍNEZ YÁÑEZ (2021).

44 Para un tratamiento más exhaustivo de los problemas que suscitaría algún tipo de aportación empresarial asociada a la sustitución de puestos de trabajo por robots, *vid.* GOERLICH PESET (2018:125-126) e ISPIZUA DORNA (2018:20 y ss.).

su caso, las bases máximas de cotización, sino que se basaran, por ejemplo, en los ingresos o el valor añadido obtenidos mediante la automatización de procesos, su naturaleza dejaría de ser la propia de las cotizaciones sociales para convertirse, en suma, en una prestación de carácter tributario.

Si el problema de disminución de ingresos públicos asociado a la transformación digital no se debiera solamente a la reducción de la masa salarial, sino también, o incluso principalmente, a una polarización de los salarios⁴⁵, cabría pensar, alternativamente, en otro tipo de medidas no ligadas directamente al efecto de sustitución de fuerza laboral por capital tecnológico pero arbitradas con la misma finalidad de paliar sus efectos sobre los ingresos de la Seguridad Social, como elevar las bases máximas de cotización (lógicamente sin incrementar de forma paralela las pensiones máximas), lo que, además, imprimiría un cierto efecto de progresividad o, si se prefiere, de mitigación de la regresividad, al sistema de financiación de las pensiones públicas.

Ahora bien, por esta vía nos encaminaríamos a un modelo de cotización replicante de la tributación de las rentas del trabajo en el IRPF y a su lógica absorción por este impuesto⁴⁶, lo que, dicho sea de paso, sería coherente con la creciente necesidad de financiar las prestaciones sociales con cargo a los presupuestos generales del Estado y en un futuro quizás no muy lejano con su sustitución por algún tipo de renta básica universal totalmente desvinculada de las contribuciones individuales al sistema⁴⁷.

No puede extrañar, por ello, que las propuestas de contribución al sistema financiero público vinculadas a la automatización se formulen también, de forma directa o alternativa, bajo los parámetros propios de las prestaciones tributarias de carácter impositivo.

Sin embargo, la solución al problema de la automatización, si es que éste es distinto o, al menos, más agudo que en revoluciones industriales anteriores⁴⁸, no pasa, a nuestro juicio, por innovadoras propuestas impositivas como la creación de un impuesto sobre los robots bajo alguna de las modalidades ya pro-

45 Como señala GOERLICH PESET (2018:121), la existencia de una fuerte polarización del empleo, si no el elevado nivel de desempleo estructural que anuncia el «tecnoescepticismo», parece, en todo caso, inexorable.

46 Como ya propuso el *Informe Mirrlees*; vid.. MIRRLEES *et al.* (2013: 521-522).

47 Sobre una Renta Básica Universal como medida financiera para contrarrestar el impacto sobre el empleo de la creciente automatización de la economía puede consultarse GOERLICH PESET (2018:121 y ss.), ISPIZUA DORNA (2018:24 y ss.), SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:33 y ss.).

48 En principio, la automatización que es susceptible de acelerar el desarrollo y aplicación de la inteligencia artificial sólo se diferencia de la facilitada por la mecanización o la robotización ya presentes en anteriores procesos de transformación tecnológica en que es susceptible de afectar, sobre todo, al sector servicios, que es el que fue absorbiendo en anteriores décadas la mano de obra expulsada del sector industrial compensando así la destrucción de empleo debida al progreso tecnológico. El problema radicaría, por ello, en que el fenómeno de sustitución de trabajo por capital tecnológico podría no venir acompañado ahora de una creación significativa de empleo en otro sector de la economía, sin perjuicio del que pueda generarse en el propio sector servicios debido, principalmente, al desarrollo y la aplicación de las tecnologías que posibilitan la oleada de automatización que trae consigo la inteligencia artificial, lo que proyectaría sobre el futuro, en suma, incertidumbres que no pueden despejarse atendiendo a experiencias pasadas.

puestas hasta la fecha⁴⁹, lo que, además de suscitar innumerables problemas técnicos y, subsiguientemente, de equidad horizontal, resulta incluso extravagante, al menos en el caso de las que auguran la posibilidad de apreciar una capacidad económica propia en los robots previamente dotados por el ordenamiento de un nuevo tipo de personalidad jurídica, la ya bautizada como «personalidad electrónica».

Ciertamente, si el legislador admite taumatúrgicamente la personalidad jurídica de las sociedades unipersonales (oxímoron donde los haya) o de un patrimonio afecto a un fin por designio de una persona, física o jurídica, como en el caso de las fundaciones, no cabe duda de que también podría, llegado el caso, reconocerla a un robot, previa exacta delimitación, obviamente, de lo que deba entenderse por tal, tarea que no resulta sencilla, aunque ya se vayan apuntando criterios en tal dirección⁵⁰.

Ahora bien, en realidad, la cuestión no es si el legislador puede hacerlo, sino si puede llegar a tener sentido o utilidad a medida que los robots vayan perfeccionando sus capacidades cognitivas o intelectivas parahumanas, incluso aumentadas, merced a los avances en inteligencia artificial combinados con los que se produzcan en otros ámbitos del conocimiento como la neurociencia. Y la respuesta es, a nuestro juicio, que no, al menos mientras no sea posible desvincular jurídicamente al robot de cualquier otro sujeto de una forma total y absoluta, es decir, sin necesidad de que tenga que integrarse su teórica voluntad mediante algún tipo de representación, lo que parece remitirnos a un futuro todavía muy lejano⁵¹.

Resulta totalmente irrelevante, en particular, que el ordenamiento tributario contemple subjetividades singulares como la de los entes sin personalidad jurídica (art. 34.5 LGT), expediente al que también se ha apelado ya para aventurar la posibilidad de reconocerla a los robots aunque el ordenamiento jurídico no los dote previamente de la mencionada «personalidad electrónica». Ello es así, en primer lugar, porque no tiene sentido equiparar a los robots a tal tipo de entidades, pues, sea cual sea la definición que se adopte, un robot no es, por sí

49 La posible creación de algún tipo de impuesto sobre los robots, incluso atribuyéndoles personalidad a efectos tributarios, ya fue apuntada en el informe elaborado por Mady Delvaux por encargo de la Comisión de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo, *Recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics* (2015/2103(INL)) y ha sido ya ampliamente estudiada por nuestra doctrina a partir, normalmente, del trabajo de OBERSON (2017); véanse, en tal sentido, GRAU RUIZ (2017: 37), FERNÁNDEZ AMOR (2018:79) y DÍAZ-CALVARRO (2021:65) y, en contra claramente de la creación de una imposición específica sobre los robots, GARCÍA NOVOA (2020: 69-71), cuya opinión secunda CÁMARA BARROSO (2020: 36).

50 Remitimos, en este sentido, a GRAU RUIZ (2017:44-45), FERNÁNDEZ AMOR (2018:52-57) y SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:9-11)

51 Para ello deberían darse, a nuestro juicio, dos condiciones: que el ingenio creado pudiera llegar a realizar auténticas manifestaciones de voluntad y que éstas, como actos propios, no pudieran imputarse a ningún otro sujeto, fuera éste el creador o propietario o el cesionario de algún derecho de uso sobre el mismo. La primera condición sólo podría cumplirse, a nuestro juicio, si el robot no basara únicamente sus acciones u omisiones (que no tienen por qué considerarse «decisiones» por el hecho de que puedan tener consecuencias jurídicas) en meros cálculos algorítmicos basados en datos, sino en algo identificable como «libre albedrío»; la segunda, si pudiera atribuirse capacidad jurídica al robot sin necesidad de integración alguna de su teórica voluntad por medio de representación legal, algo que, de momento, sólo alcanzan los humanos con la mayoría de edad y sin perjuicio de su eventual incapacidad posterior. En otro caso, crear un nuevo sujeto de derechos y obligaciones no parece añadir nada a la posibilidad de crear una sociedad a la que se aporte algún derecho sobre el robot.

mismo, una unidad económica o un patrimonio separado perteneciente a una colectividad de sujetos carente de personalidad jurídica (como en el caso de las comunidades de bienes o los fondos de inversión), o cuya titularidad se encuentra indeterminada (como en el caso de las herencias yacentes)⁵²; y, en segundo lugar, pero no menos importante, porque su reconocimiento como posibles titulares de obligaciones y derechos en el ámbito tributario no se concreta en ningún caso con el objetivo de gravar capacidades económicas singulares, sino por meras razones técnicas o de política fiscal que, en el caso de la imposición personal sobre la renta, suponen, más bien al contrario, la minoración o, al menos, el diferimiento del gravamen aplicable a la derivada de ciertos tipos de inversión colectiva de capital (fondos de pensiones, de inversión, de capital riesgo,...).

En suma, tratar de atisbar alguna aptitud subjetiva para la contribución en robots, dispositivos electrónicos o simples programas lógicos basados en sistemas de inteligencia artificial entrenada con datos, por mucho que esto permita emular e incluso aumentar capacidades cognitivas e intelectivas que la evolución ha reservado a los seres humanos, y por más que esto plantee dilemas éticos y jurídicos que no se suscitaban en anteriores procesos de mecanización o automatización, significativamente los relativos a la atribución de responsabilidad por daños⁵³, será una quimera mientras no exista una alteridad subjetiva no meramente formal entre el ingenio de que se trate y una persona física o jurídica propietaria o cesionaria de su uso.

Por lo demás, atribuir algún tipo de subjetividad tributaria a los robots, cual si de un nuevo tipo de sociedad unipersonal se tratara, para posibilitar el establecimiento de un gravamen específico sobre rentas teóricamente imputables a los mismos no dejaría de suponer una innecesaria y compleja réplica del impuesto sobre la renta que corresponde en la actualidad a su propietario o cesionario⁵⁴.

Lógicamente, un impuesto sobre los robots también podría configurarse técnicamente como un impuesto real sobre un tipo específico de propiedad, donde el sujeto pasivo ya no sería, en consecuencia, el robot mismo, sino su propietario

52 En contra de lo que sugiere FERNÁNDEZ AMOR (2018:91), entendemos que el hecho de que un robot pueda considerarse una unidad económica autónoma y, por tanto, una «rama de actividad», no es suficiente para entender que constituye una entidad a los efectos del artículo 35.4 LGT. A nuestro juicio se requiere, además, que recaiga sobre la misma algún tipo de cotitularidad. El inconveniente no es, como opina DÍAZ CALVARRO (2021:69), que en un robot no pueda apreciarse uno de los requisitos exigidos por el Tribunal Supremo para que nos encontremos ante una rama de actividad, el de que se trate de una «unidad autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios», puesto que tal capacidad no parece que deba entenderse en sentido subjetivo, sino puramente objetivo, es decir, en cuanto que el conjunto de medios materiales y personales que la integran es suficiente para que su titular, sea éste individual o colectivo, pueda llevar a cabo una actividad. En suma, salvo que concorra un supuesto de cotitularidad, carece de toda utilidad imputar obligaciones tributarias a la unidad económica en vez de a su titular único. Y por lo que se refiere a un robot, pueda considerarse o no unidad económica, cuando es parte de una herencia yacente o de una comunidad de bienes (como señala esta última autora), el ente sin personalidad jurídica no es el robot, sino la herencia yacente o la comunidad en cuyo patrimonio se incluye igual que puede formar parte del de una entidad con personalidad jurídica.

53 Vid. al respecto GRAU RUIZ (2017:38 y ss.) y SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:3 y ss.).

54 Véase el análisis de las propuestas formuladas en tal sentido por Oberson en GRAU RUIZ (2017: 51-52).

o el titular del derecho de uso⁵⁵. Cabe pensar, así, en un impuesto periódico sobre el valor de los activos calificados como tales o, si se prefiere, sobre su renta potencial, como en el caso de los bienes inmuebles o el de los vehículos de tracción mecánica.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos locales que gravan este tipo de bienes, donde el alejamiento de la capacidad económica que entraña la imposición real sobre la propiedad puede compensarse con apelaciones al principio del beneficio o de provocación de costes, difícilmente cabe encomendarse a este criterio de contribución para legitimar el gravamen de otros bienes o derechos que no guardan relación alguna con los servicios públicos prestados en un ámbito territorial determinado o con el impacto sobre éste de determinados bienes o actividades, sin perjuicio de lo que luego se dirá en relación con la posible justificación extrafiscal de algún tipo de imposición sobre los robots.

La cuestión queda reducida, en definitiva, a si cabe apreciar una capacidad económica cualitativamente distinta en el único sujeto que, al menos de momento, puede revelarla, es decir, el titular de los medios tecnológicos en los que se basa la automatización, y que, además, no sea ya adecuadamente aprehendida por los impuestos existentes. Y la respuesta es, a nuestro juicio, que no, pues, aunque la automatización procure rentas excepcionales en comparación con las que se obtendrían en su ausencia, la variación lo será en un sentido puramente cuantitativo, lo que, en su caso, ya determinará una mayor contribución de acuerdo con el impuesto sobre la renta correspondiente al titular del ingenio, del cesionario del derecho a explotarlo con fines económicos o de ambos. Cuestión distinta es que en el estado actual de cosas el sistema tributario no permita aprehender dichos incrementos de riqueza con parámetros auténticamente progresivos, que es, a nuestro juicio, el único y verdadero problema de fondo desde el punto de vista de la justicia tributaria, como luego señalaremos.

No sorprende, en cualquier caso, que la justificación de las propuestas de creación de algún tipo de imposición sobre los robots o, más específicamente, sobre la utilización de sistemas de inteligencia artificial más o menos avanzada que constituye la auténtica novedad respecto a fenómenos de automatización anteriores, acabe formulándose desde un planteamiento que es ambiguamente extrafiscal, es decir, bajo su consideración como un gravamen tendente a internalizar los costes sociales que podría comportar la destrucción de empleo debido a su sustitución por capital tecnológico.

Decimos que el planteamiento es equívocamente extrafiscal porque, ni se formula abiertamente como tal, ni parece que pueda justificarse desde tal perspectiva. En puridad, lo que se trataría de paliar con algún tipo de impuesto sobre los robots o sobre la automatización basada en inteligencia artificial no sería la pérdida de empleo y la negativa incidencia del fenómeno sobre la distribución de la renta primaria que se encuentra en la base de las posibles variaciones en

⁵⁵ Remitimos a FERNÁNDEZ AMOR (2018:70-78) para un análisis exhaustivo de todas las posibilidades técnicas que cabe concebir en relación con el establecimiento de una hipotética tributación sobre los robots.

la capacidad económica relativa de los titulares de los factores productivos, sino su impacto indirecto sobre los ingresos públicos, lo que constituye, en definitiva, una razón puramente fiscal.

Ahora bien, aun cuando la finalidad proclamada de un impuesto sobre los robots fuera estrictamente fiscal, no podría ignorarse el carácter extrafiscal de la causa remota del problema, incluso si se considerasen sus efectos distributivos y, por tanto, sobre la capacidad económica relativa de los titulares de los medios de producción. Esto permite ubicar de algún modo el debate en el entorno discursivo de la extrafiscalidad y, consiguientemente, plantear la interrogante de si un impuesto sobre los robots podría justificarse desde esta perspectiva. Y la respuesta es, a nuestro juicio, que, aunque podría considerarse un impuesto extrafiscal en un sentido amplio, por cuanto podría condicionar las decisiones empresariales tendentes a reemplazar trabajo por capital tecnológico que se encuentran en el origen del problema —es decir, actuando, si se nos permite la expresión, como una especie de «impuesto ludita»—, carecería de justificación como tal.

Respecto de la primera cuestión, podría objetársenos, lógicamente, que todo impuesto es susceptible de influir sobre el comportamiento de los agentes económicos, sin que esto sea suficiente para entender que su creación responde a una deliberada finalidad extrafiscal más o menos acusada.

Sin embargo, entendemos que es posible diferenciar entre la incidencia de los impuestos como un efecto inevitable dentro de un sistema basado en la libertad económica de los individuos y la posible producción de efectos extrafiscales en el caso de un impuesto como el aquí planteado. Desde un punto de vista lógico, una cosa es la influencia sobre el comportamiento económico de un impuesto creado con una finalidad puramente fiscal (como, por ejemplo, el de sustitución de trabajo por ocio que puede darse, según afirman comúnmente los economistas, a consecuencia de la progresividad del IRPF) y otra bien distinta que el impuesto contrarreste un efecto de sustitución de unos medios de producción por otros que se produce en la realidad por causas ajenas a la fiscalidad. De tal manera que un impuesto sobre los robots podría tener un sesgo extrafiscal que no cabe apreciar, en cambio, en cualquier otro tributo establecido con un fin puramente fiscal, incluso si no fuera aquélla la finalidad declarada para justificar su creación.

Pues bien, suponiendo que estamos en lo cierto, y que la creación de un impuesto sobre los robots pudiera enmarcarse de algún modo en el ámbito de la extrafiscalidad, su justificación desde este punto de vista resultaría, sin embargo, harto problemática.

Conviene tener en cuenta, en primer lugar, que se trataría de un tributo extrafiscal, no de un tributo con algún elemento de extrafiscalidad⁵⁶, y, en segundo lugar, que, como tal, su creación sólo podría tener sentido para influir sobre la

⁵⁶ Distinción realizada por la doctrina bajo distintas formulaciones que son, sin embargo, equivalentes. Así BORRERO MORO (1998: 52-57) distingue entre tributos extrafiscales y normas tributarias extrafiscales, SÁNCHEZ LÓPEZ (2013: 13) entre tributos genuina o exclusivamente extrafiscales y tributos con elementos de extrafiscalidad y GUTIÉRREZ BENGOCHEA (2014:153) entre tributos con un fin extrafiscal y tributos cuya regulación contiene normas que persiguen fines extrafiscales.

inversión de capital en la automatización de procesos productivos por sus posibles efectos sobre el nivel de empleo. Siendo así, podría encontrar amparo en el artículo 40.1 CE (política orientada al pleno empleo), si bien esto no bastaría para evitar serias contradicciones desde esta perspectiva.

Los tributos creados con una finalidad extrafiscal suponen una penalidad comparativa sobre quien muestra una conducta activa u omisiva que se reputa en algún sentido perjudicial para la comunidad desde el punto de vista de las valoraciones constitucionales⁵⁷, lo que no es el caso, desde luego, de la inversión en tecnología como conducta aisladamente considerada, pero tampoco de la destrucción de empleo ni, menos aún, de su no creación como posibles conductas, activa y omisiva, respectivamente, de los individuos, por mucho que su resultado sea negativo desde un punto de vista agregado. Así cabe concluirlo, por pura lógica, planteando algunas de las muchas dudas que suscitaría la implantación de un impuesto sobre los robots cuyo resultado, si no su finalidad, fuera mitigar los efectos de la sustitución intensiva e irreversible de trabajo por capital tecnológico, como, por ejemplo, la relativa a cuándo puede determinarse que se produce tal sustitución, es decir, ¿sólo en el caso de actividades ya existentes o también en el de nuevas actividades en las que la sustitución sólo puede considerarse virtual por cuanto no se destruye empleo propiamente, sino que, simplemente, no llega a crearse?⁵⁸

Se objetará, quizás, que las incongruencias que podrían generarse en tal sentido se superarían fácilmente si la regulación del impuesto contemplase alguna medida complementaria, de carácter también extrafiscal, pero en sentido contrario, como podría ser algún tipo de desgravación asociada a la simultánea creación de empleo o a su mantenimiento. Sin embargo, esta combinación tampoco vadearía algunos inconvenientes que se presentan desde el punto de vista ahora considerado, y no sólo porque resulta ilógico penalizar la inversión de capital aisladamente considerada, sino porque no puede identificarse ningún mandato constitucional que obligue a adoptar iniciativas empresariales económicamente irracionales, ni, por tanto, que impida a las empresas sustituir tra-

57 Como señala GUTIÉRREZ BENGOCHEA (2014: 166), «[d]entro del concepto de extrafiscalidad hay que distinguir entre tributos extrafiscales de carácter disuasorio o preventivos que gravan actividades lesivas, aunque no antijurídicas, para determinados bienes jurídicos, sobre todo, relacionados con la protección del medio ambiente de aquellos que contienen preceptos dirigidos a un fin extrafiscal normalmente instrumentados a través de beneficios fiscales». Es cierto, sin embargo, que cuando se trata de tributos con elementos de extrafiscalidad, éstos pueden tener tanto carácter incentivador como disuasorio si conllevan un mayor gravamen en atención a circunstancias que el legislador quiere remover, como sería el caso del nonato recargo sobre viviendas desocupadas en el IBI. Por otra parte, las medidas de incentivo fiscal son expresivas, qué duda cabe, de la llamada función promocional del Derecho. En este sentido, PÉREZ LLEDÓ (2000), págs. 678-679, considera que muchos tipos de desgravaciones y beneficios fiscales pueden catalogarse, dentro de la clasificación de las medidas promocionales que formula el autor, como incentivos puros o incentivos en sentido estricto, caracterizados como «medidas o técnicas promocionales que cumplen exclusivamente una función «motivadora», de guía e incentivo, suministrando «razones operativas para la acción» respecto de ciertas conductas».

58 A la que podría añadirse alguna más: si se trata de servicios que no son concebibles sin la tecnología empleada, como ocurre en el caso de las empresas digitales en sentido estricto, ¿puede hablarse efectivamente de sustitución o se trata más bien de creación de nuevos negocios sin creación significativa de empleos?, ¿no suponen sustitución de trabajo por tecnología cualesquiera artefactos que, aunque no se basen en inteligencia artificial, también implican automatización?, ¿habría de aplicarse este tipo de impuestos a cualesquiera máquinas o dispositivos preexistentes a la 4ª revolución industrial que también han supuesto una sustitución significativa de empleo por capital?

bajo por capital o que les imponga crear empleo⁵⁹. Nada tiene que ver esto con la función social de la propiedad que justifica la creación de impuestos para corregir conductas abstencionistas de los propietarios contrarias a la misma, resultando con toda probabilidad contradictorio, además, con la libertad de empresa.

En tal sentido, y puesto que resulta racional que los titulares de actividades económicas opten por aquella combinación de factores que, dado un determinado estadio del progreso tecnológico, resulte más productiva, lo que no carece de lógica es que el legislador introduzca incentivos tanto a favor de la inversión de capital como de la creación de empleo, sin prejuzgar, por tanto, cuál es la combinación de factores en cada caso más ventajosa para el emprendedor, sino teniendo en cuenta que tanto una como otra conducta pueden tener, aisladamente consideradas, efectos beneficiosos para la comunidad. Y así lo ha entendido el legislador hasta ahora al contemplar incentivos tanto en uno como en otro sentido dentro del Impuesto sobre Sociedades.

En cambio, gravar en mayor medida a empresas que sólo resultarían competitivas en el mercado maximizando las ventajas de la automatización podría resultar contraproducente en términos agregados si llegara a dificultar su creación o provocara la expulsión del mercado de empresas ya existentes, agudizando así un problema de concentración empresarial que, como hemos señalado, ya resulta ostensible en el caso de las empresas de la economía digital en sentido estricto.

No desvirtúa este razonamiento, sino más bien lo contrario, el hecho de que se haya propuesto, como una medida menos problemática que la creación de un impuesto sobre los robots, pero con la misma finalidad puramente fiscal de incrementar la recaudación, eliminar o minorar incentivos fiscales como los relativos a las actividades de I+D o a la inversión de capital en general, tales como la libertad de amortización o la amortización acelerada⁶⁰. El hecho de que estas medidas tengan una finalidad extrafiscal de incentivo no implica que su eliminación pueda considerarse especularmente equivalente desde tal punto de vista, pues no tendría como finalidad disuadir de la inversión en capital tecnológico o de hacerlo de forma más intensa, sino, simplemente, eliminar estímulos fiscales que pueden considerarse ya innecesarios porque las ganancias de productividad que supone la incorporación de avances tecnológicos son un aliado más que suficiente para invertir en ellos⁶¹.

59 Sin perjuicio, evidentemente, de la problemática que puede suponer desde el punto de vista jurídico-laboral el reemplazo de trabajadores por tecnología en procesos de reestructuración por causas técnicas; *vid.* al respecto SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:22 y ss).

60 Como señala FERNÁNDEZ AMOR (2018:68), que la normativa del IS muestre en la actualidad un sesgo favorable a la automatización frente a la creación de empleo no supone que esté diseñado expresamente para ello ni que pueda entenderse que se trata de una finalidad extrafiscal perseguida por el legislador.

61 En suma, eliminar incentivos que de forma directa o indirecta favorecen la automatización, como se ha abordado la cuestión en Corea, no parece que pueda considerarse equivalente a crear un impuesto sobre los robots. Cuestión distinta es como señala GRAU RUIZ (2017:58), que los incentivos a la innovación deban diseñarse de forma eficiente y socialmente responsable en el ámbito de la robótica.

Resulta lógico por ello, como decimos, que las propuestas de impuestos sobre los robots o sobre la automatización no se justifiquen propiamente desde el punto de vista de la legítima utilización extrafiscal del tributo⁶², sino, simplemente, como una forma de contrarrestar su potencial impacto sobre los ingresos públicos, máxime si se tiene en cuenta la creciente necesidad de financiar medidas de gasto tales como el ingreso mínimo creado a raíz de la pandemia del COVID-19 o, en un futuro más o menos próximo, algún tipo de renta básica universal.

Por lo demás, la solución a los problemas de suficiencia financiera no puede plantearse de forma exclusiva, y ni siquiera principal, desde este punto de vista, sino que debe primar la perspectiva de la equidad, porque es en ésta, en realidad, donde reside la única posibilidad de incrementar los ingresos públicos. El planteamiento es, a nuestro juicio, mucho más sencillo. Si el problema es que las rentas del trabajo y, de forma inducida, el consumo, como bases tributarias preponderantes, pueden llegar a menguar hasta el punto de poner en peligro la suficiencia del sistema, lo lógico es volver a someter a las rentas del capital, bien directamente, bien a través del gravamen de su fuente productora, a niveles de imposición que procuren un tratamiento comparativamente más equitativo en relación con aquellas otras fuentes de ingresos públicos.

3. El justo gravamen del capital como parte irrenunciable de la solución al gravamen de las equívocamente denominadas «nuevas manifestaciones de capacidad económica»

3.1. Las dificultades que plantea el gravamen de las rentas del capital como problema de fondo

Si nuestro análisis precedente es acertado, puede decirse que la economía digital en sentido estricto ha agudizado los problemas o deficiencias de la fiscalidad internacional, mientras que la transformación digital, como fenómeno de alcance más general, es susceptible de incrementar la participación del capital en la renta agregada, y, por tanto, una mayor concentración de la riqueza, lo que, dada la tendencia de los sistemas tributarios a hacer recaer el peso de la contribución sobre las rentas del trabajo y sobre el consumo, podría suscitar problemas de suficiencia y de equidad mayores que los que ya se presentan en la actualidad.

Se trata, obviamente, de dos cuestiones interconectadas, pues, al fin y al cabo, la dificultad que plantea el sometimiento a gravamen de las rentas de las multinacionales de la economía digital no es sino un epifenómeno de los problemas de sujeción a gravamen de las rentas del capital en general en un entorno

62 Aunque así parece sugerirlo, por ejemplo, FERNÁNDEZ AMOR (2018:89) para justificar los inconvenientes que podría suscitar un impuesto sobre los robots desde el punto de vista de la capacidad económica.

de libre circulación de este factor productivo y de competencia fiscal entre Estados para atraerlo, lo que, a su vez, se erige en pragmático argumento de cierre con el que justificar la desfiscalización de dichas rentas desde la óptica puramente interna.

Pues bien, aunque siempre es aconsejable cierto escepticismo a este respecto, los buenos augurios acerca de la virtualidad de las medidas que van adoptándose a raíz del Plan BEPS para poner coto a las posibilidades de evadir y eludir el gravamen de las rentas empresariales y, en suma, del capital en general, deberían servir cuando menos para restar importancia a dicha variable en cualquier respuesta razonable que se dé a los retos que plantea la transformación digital de la economía desde la óptica estrictamente interna del reparto de la contribución al gasto público⁶³.

En tal sentido, quizás no sea ya posible recuperar antiguos esquemas de gravamen donde rentas del capital y del trabajo recibían un tratamiento más equitativo, pero quizás resulta indispensable, precisamente por ello, el mantenimiento de la imposición sobre la riqueza⁶⁴ y, finalmente, sobre su adquisición a título gratuito, como propone, aunque sin relacionarlo (o no solamente) con los problemas que suscita la digitalización de la economía, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, en el que, por otra parte, se presta particular atención a la interposición de sociedades como uno de los principales obstáculos a un gravamen más justo de las rentas del capital y de éste como fuente productora de renta.

63 En un documento de la OCDE de preguntas frecuentes sobre la solución basada en dos pilares a los retos que presenta la digitalización de la economía, a la pregunta de si su implantación supondrá el fin del traslado de beneficios de las multinacionales vía paraísos fiscales se responde, en un tono quizás muy contundente y optimista, lo siguiente: «Yes. All countries are sovereign and can set the tax policy of their choice, but harmful tax competition and aggressive tax planning need to end. Tax havens have thrived over the years by offering secrecy (like bank secrecy) and shell companies (where the company doesn't need to have any employees or activity in the jurisdiction) and no or low tax on profits booked there. The work of the G20 and the OECD-hosted Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes has ended bank secrecy (including leading to the automatic exchange of bank information) and the OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project requires companies to have a minimum level of substance to put an end to shell companies along with important transparency rules so that tax administrations can apply their tax rules effectively. Pillar Two will now ensure that those companies pay a minimum effective tax rate of 15% on their profits booked there (subject to carve outs for real, substantial activities). The cumulative impact of these initiatives means that «tax havens» as people think of them would no longer exist. Those jurisdictions that offer international financial services may continue to find a market for their services, but on the basis that they add real economic value for their customers and support for commercial transactions that are not tax-driven» (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, consultado el 4 de febrero de 2022).

64 En tal sentido, una idea-fuerza del análisis y de las propuestas del reciente *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* es que conseguir mayores cotas de equidad en el gravamen de las rentas del capital depende en buena medida del éxito de las mejoras a escala internacional del control tributario de las bases sujetas al IRPF, siendo ésta una de las principales razones en las que se basa su recomendación de mantener el carácter dual de este impuesto (CPE, 2022:142), que, por lo demás, ya fue avalado por el TC, sin necesidad siquiera de apelar a tan pragmáticos argumentos, en su sentencia 19/2012, de 15 de febrero.

3.2. Interposición de sociedades, diferimiento y principio de realización en el gravamen de las ganancias de capital: las sociedades como «oasis fiscales»

Si debiera entenderse, de acuerdo con algunas teorías de la imposición óptima, que la renta consumida es el índice de capacidad económica más apropiado para diseñar un sistema tributario no sólo más eficiente, sino también más justo, y, de forma consecuente, se estableciera un impuesto kaldoriano sobre el gasto, mantener un impuesto como el IVA perdería todo o buena parte de su sentido.

No es esa, evidentemente, la opción que ha prevalecido en los sistemas tributarios contemporáneos, basados, principalmente, en un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas, en el gravamen de la renta de sociedades como teórico impuesto a cuenta de aquél y en la imposición de carácter real sobre el consumo. Ahora bien, precisamente por esto, porque la renta destinada al consumo soporta un gravamen adicional al de la renta no consumida, no parece que exista razón alguna que justifique la acusada tendencia de las últimas décadas a la desfiscalización de las rentas del capital bajo su presunta condición de rentas del ahorro que soportan reales o sólo supuestas dobles o múltiples imposiciones, lo que acaba aproximando al sistema tributario a un modelo de imposición basado en el gravamen de la renta consumida, máxime si se tiene en cuenta que las plusvalías del capital no tributan mientras no son realizadas y que la interposición de sociedades, en muchos casos unipersonales, permite diferir, incluso indefinidamente, su integración en la base imponible del impuesto del que, teóricamente, representa un gravamen a cuenta, es decir, el que grava la renta de las personas físicas⁶⁵, que son las únicas que cuentan con genuina capacidad económica por mucho que el ordenamiento también la atribuya de forma translaticia a las personas jurídicas⁶⁶.

En tal sentido, la interposición de sociedades no es sólo un elemento clave de las estrategias de planificación fiscal internacional (véase la acción 3 del Plan BEPS de la OCDE), sino que también se utiliza, de forma si se quiere más

65 Lo que limita la capacidad de este impuesto para constituirse en un impuesto progresivo, tal y como señala DE PABLOS ESCOBAR (2009:9), pues «[l]as ganancias de capital son gravadas de forma preferente y, además, únicamente en el caso en que se realicen».

66 Ciertamente, el sistema capitalista no es imaginable sin sociedades de capital y parece inviable generalizar un sistema de transparencia fiscal que ni siquiera se ha mantenido con carácter obligatorio para algunos tipos de sociedades como las patrimoniales ni se ha propuesto para las unipersonales, en las que la artificiosidad del expediente societario se muestra con todo su esplendor. De tal manera que el Impuesto sobre Sociedades se ha convertido, finalmente, en una imposición mínima sobre las rentas del capital de las personas físicas en buena medida desconectada del IRPF, lo que agudiza el carácter artificialmente autónomo de la capacidad económica de las personas jurídicas. Por lo demás, la supresión en la actual LIRPF de la integración entre ambos impuestos no sólo supuso un abandono del esquema de gravamen progresivo propio del vigente con anterioridad, sino que tiene, además, un efecto comparativamente regresivo, pues la diferencia entre el gravamen acumulado por IS e IRPF con el sistema actual y el que se soportaría de mantenerse el anterior disminuye a medida que se incrementa la base imponible general, como ya ocurría con anterioridad respecto del gravamen de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones y participaciones en entidades. Tal efecto constituye un acicate más para las estrategias tendentes a diferir la integración en la base imponible del IRPF de este tipo de rentas incluso, cabe suponer, en el caso de contribuyentes con un nivel medio de renta.

modesta, pero también más profusa, con variados fines de planificación fiscal puramente interna⁶⁷. De tal manera que las sociedades han acabado convirtiéndose en una especie de «oasis fiscal» que procura un tratamiento comparativamente más benigno para las rentas del capital, sea este productivo o meramente financiero, que es jurídicamente inalcanzable para las rentas del trabajo dependiente y que, como instrumento de planificación fiscal, presenta muchas limitaciones en relación con las rentas de actividades económicas preponderantemente basadas en el trabajo personal, como es el caso, sin duda, de las de carácter profesional, para cuyos titulares la posibilidad de diferir el gravamen progresivo de sus rentas de este tipo mediante el uso de sociedades ha devenido, siguiendo con el mismo símil, prácticamente un espejismo⁶⁸.

Pues bien, siendo razonable partir de la premisa de que la capacidad económica, entendida como aptitud subjetiva para la contribución, únicamente puede predicarse genuinamente de las personas físicas, y, por tanto, de que la justicia tributaria depende en buena medida del único impuesto que permite aprehenderla de una forma global, es decir, el IRPF, puede también concluirse que la quizás inevitable renuncia a un sistema generalizado de transparencia fiscal de las personas jurídicas ha abocado finalmente a unos resultados ciertamente disfuncionales desde el punto de vista de la equidad en su contribución al gasto público, lo que quizás sólo pueda corregirse, aunque sea a modo de alternativa *second best*, manteniendo el gravamen periódico de su patrimonio, al menos mientras sigan sin gravarse las plusvalías acumuladas en el momento de su transmisión *mortis causa* y sin perjuicio del gravamen sobre los adquirentes de bienes y derechos a título gratuito que se justifica por otras razones, comenzando por la indiscutible manifestación de capacidad económica que representa tal modo de adquirir riqueza «porque presenta como nota básica esencial la originalidad, es decir, se constata como hecho inédito, nuevo o adicional»⁶⁹.

No es ya, por tanto, que el IP y, finalmente, el ISD, como gravámenes complementarios del IRPF, sean necesarios para procurar un gravamen más progresivo de las rentas del capital, sino, de forma mucho más modesta, para impri-

67 Como se expresa de forma harto sintética en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, «[e]n particular, la existencia del IS no debiera, a través del abuso en el uso de la forma societaria en la que se desarrollan las actividades económicas, facilitar la elusión de la progresividad en la imposición sobre la renta personal, la tributación del consumo personal de los socios, o la tributación patrimonial que grava la posesión o la transmisión de activos» (CPE, 2022:371).

68 Las rentas empresariales gravadas en el IRPF representan poco más de un tercio de las bases imponible del IS, pudiendo suponerse, además, que corresponden mayoritariamente a trabajadores autónomos y profesionales cuyas inversiones de capital son escasas en comparación con las realizadas por las sociedades. Si se añade a ello que las rentas puras del capital, es decir, los rendimientos de este tipo y las ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, no alcanzan ni el 10% de la base imponible del IRPF, bien puede decirse, en definitiva, que es un impuesto que recae, en esencia, sobre el trabajo en un sentido amplio, es decir, no sólo el trabajo dependiente, sino también el trabajo autónomo y el desempeñado por personas físicas en la gestión y dirección de empresas societarias que dan también lugar a rendimientos del trabajo sujetas al impuesto. Puede decirse por ello, que el genuino gravamen sobre las rentas del capital es el Impuesto sobre Sociedades. A lo que puede añadirse que los problemas que plantea su gravamen desde el punto de vista de la equidad no derivan tanto de la dualización del IRPF, aunque también, como del hecho de que el sistema jurídico ofrece enormes posibilidades de diferir su integración en la base imponible del IRPF que grava la renta de las personas físicas que siempre se encuentran en el primer eslabón de cualquier cadena societaria e, incluso, de diferir significativamente el gravamen por el IS, en su caso, merced a la aplicación de alguno de los generosos regímenes especiales que contempla su normativa reguladora.

69 *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:633-634).

mirle un cierto carácter progresivo y lograr, con ello, cierta dosis de equidad horizontal en el de idénticas manifestaciones cuantitativas de capacidad económica, con independencia de la fuente generadora de la renta, es decir, ya provenga ésta del trabajo, del capital o de la combinación de ambos factores de producción, y ya se obtenga de forma directa o a través de sociedades que permiten, además, diferir de forma indefinida la integración de rentas en la base imponible del IRPF⁷⁰.

Por lo demás, tal y como puede concluirse a partir de la lectura del *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, que puedan concebirse alternativas más eficientes u óptimas que el IP para procurar un gravamen más equitativo de los poseedores de capital, ni priva de fundamento a este impuesto, ni es motivo suficiente para suprimirlo en tanto no sea sustituido por alguna de dichas alternativas, a las que cabría añadir, tal vez, la sugerente propuesta de un «impuesto autoevaluado de la propiedad común» por la que abogan POSNER y WELL en su libro *Mercados radicales* (2020:75 y ss.), un tipo de impuesto que, por cierto, evitaría los problemas de valoración que suelen esgrimirse como uno de los principales argumentos en contra del IP.

En cualquier caso, como también señala el citado *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* «la supresión del IP debería venir necesariamente acompañada de una imposición sólida sobre las rentas y ganancias del capital y manteniendo o estableciendo impuestos sobre determinados elementos patrimoniales»⁷¹. A lo que cabría añadir, tanto en uno como en otro caso, un impuesto sobre las transacciones financieras más ambicioso que el introducido en nuestro sistema tributario bajo tal denominación por la Ley 5/2020, de 15 de octubre⁷².

70 Acaba correspondiendo así al Impuesto sobre el Patrimonio, como señala DE PABLOS ESCOBAR (2009:9), un doble papel: «por una lado, gravar las ganancias de capital que no han sido realizadas y, por otro lado, aumentar los tipos impositivos de las rentas de capital» y, en definitiva, la función de cierre del sistema que se predica en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:614) de la imposición patrimonial, que «encuentra una importante justificación como instrumento para gravar aquellas rentas del capital difíciles de observar, las rentas latentes o aquellas que han eludido la tributación sobre la renta personal» (CPE, 2022:630).

71 Ciertamente, los riesgos de deslocalización de las personas físicas y del capital siguen siendo una variable a tener en cuenta, tal y como pone de manifiesto el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE 2022:665-667 y 697-698), pero no constituyen un argumento con consistencia jurídica en contra de un reforzamiento de la imposición sobre el capital ni para justificar la desfiscalización de sus rentas desde el punto de vista de la justicia tributaria, sino, en todo caso, un argumento de *realpolitik*, ante el que cabe oponer cierta dosis de optimismo si, como también se señala en el mismo, «[e]l reciente progreso logrado en las normas internacionales de transparencia fiscal está aumentando enormemente la capacidad de los países para gravar el capital de manera eficaz» (CPE 2022:698).

72 Impuesto que, según el preámbulo de su ley reguladora, se implantó, aunque con un alcance muy limitado, «con la finalidad de contribuir al objetivo de consolidación de las finanzas públicas, y reforzar el principio de equidad del sistema tributario, habida cuenta que las operaciones que ahora se someten a tributación con carácter general no se encuentran sujetas efectivamente a impuesto alguno en el ámbito de la imposición indirecta».

4. Conclusiones

Aunque pueda parecer que el apartado anterior supone un inexplicable giro argumental en el discurso de este trabajo, lo que quiere transmitirse, sin ignorar que la creciente digitalización de la economía presenta muchos y muy diversos problemas que requieren concretas adaptaciones de las normas tributarias internacionales e internas, es, en definitiva, que estos árboles podrían impedirnos ver el bosque si acaban desviando nuestra atención del auténtico problema de fondo, que no es otro que su potencial contribución a la creciente desigualdad en la participación de capital y trabajo en la renta agregada.

Resulta imperativo, por ello, reequilibrar la contribución de uno y otro factor productivo al sostenimiento del gasto público sin perder de vista que los únicos titulares de genuina aptitud subjetiva para contribuir son las personas físicas, no las sociedades que permiten eludir el gravamen progresivo de la renta, ni, a pesar de lo que algunos ya auguran, a nuestro juicio precipitadamente, los robots dotados de inteligencia artificial.

Centrar la atención en los problemas que suscita la economía digital desde el punto de vista de la fiscalidad internacional y en las particularidades fiscales de los nuevos modelos de negocio que ha traído consigo, aun siendo necesario, no debería hacernos olvidar que no todo es (ni puede llegar a ser) economía digital y que ésta no genera, en realidad, nuevas manifestaciones de capacidad económica, sino, sobre todo, nuevas formas de obtenerla que son susceptibles, eso sí, de provocar inéditos fenómenos de concentración de la riqueza cuya aprehensión desde la óptica de la capacidad económica tampoco será posible en toda su dimensión con la efectiva implantación de la solución basada en dos pilares de la OCDE/G-20.

Si el principal problema que plantea la digitalización de la economía como fenómeno de mayor alcance que la economía digital en sentido estricto es que las rentas del trabajo seguirán perdiendo importancia frente a las rentas del capital en general y, por tanto, también del invertido en la tecnología que la posibilita, la solución a los riesgos de suficiencia y equidad fiscal aparejados al fenómeno no pasa solamente por erradicar o mitigar los problemas que plantea desde el punto de vista de la fiscalidad internacional que, no se olvide, sólo atiende al justo reparto de soberanía fiscal entre Estados, y no a la justa contribución entre sujetos según su capacidad económica, aunque la posibilidad de alcanzar ésta esté condicionada por aquélla.

Tampoco parece que la solución se encuentre en idear innovadoras formas de gravamen sobre la inteligencia artificial y los datos que la alimentan, algo que de momento más bien parece una quimera futurista, por mucho que convenga afrontar los problemas cuando aún son incipientes o, incluso antes, cuando sólo empieza a intuirse su futura aparición, sino en garantizar una contribución más acorde con los principios de justicia tributaria de quienes los explotan invirtiendo capital.

Teniendo en cuenta que los individuos con mayor capacidad económica canalizan sus intereses económicos a través de sociedades de capital, así como

el notable abandono de la concepción del impuesto sobre la renta de las sociedades como un gravamen a cuenta del impuesto progresivo sobre la renta de las personas físicas, y supuesto que resulta inviable un sistema generalizado de transparencia fiscal, el gravamen indirecto de las rentas del capital mediante la imposición sobre su fuente generadora, aun si se considera una forma imperfecta o subóptima de gravamen, parece ser de momento, la única alternativa para garantizar tal resultado.

En suma, la imposición patrimonial de carácter recurrente (y, finalmente, la imposición instantánea sobre la riqueza adquirida a título gratuito) resulta más necesaria, si cabe, en un escenario en el que la transformación digital es susceptible de agudizar la desigualdad en la distribución de la renta entre sus fuentes generadoras y, subsiguientemente, la tendencia a la concentración de la riqueza en manos de las personas físicas con mayor capacidad económica, en particular la representada por la participación en fondos propios de entidades.

5. Bibliografía

ADSUARA, B. (2017), «Sobre la titularidad y la residencia de los datos», en *Economía de los datos. Riqueza 4.0* (Emilio Ontiveros, dir.; Verónica López Sabater, coord.), Ariel-Fundación Telefónica, Madrid, 137-141.

AAVV (2017), *Economía de los Datos. Riqueza 4.0* (dir. Emilio Ontiveros, coord. Verónica López Sabater), Fundación Telefónica-Editorial Ariel, Madrid.

AAVV (2018), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (Antonio Cubero Truyo, dir.), Tirant lo Blanch, Valencia.

AAVV (2019), *4ª revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (dir. Césas García Novoa), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

AAVV (2020), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia.

ARRIETA IBARRA, I., GOFF, L., JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, D. LANIER, J. y WEYL, E.G (2018), «Should We Treat Data as Labor? Moving Beyond 'Free'», *American Economic Association Papers & Proceedings* (108), 38-42 (<https://doi.org/10.1257/pandp.20181003>).

BARRIO JUÁREZ, F.A (2020), «Emprendimiento digital en la España periférica: retos, soluciones y casos de éxito en época de crisis globales», *Economía Industrial* (417), 23 y ss.

BELDA REIG, I. (2020), «Análisis jurídico de la respuesta a la Consulta Vinculante V0748-20 sobre un nuevo modelo tributario para los servicios digitales a través de la imposición indirecta», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2020 (BIB 2020\37097).

- BORRERO MORO, C. (1998), *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid.
- CALVO, J.L., SÁNCHEZ, C. y GARCÍA, R. (2020), «Emprendimiento digital y desarrollo local. ¿Es posible el emprendimiento digital en la España vaciada», *Economía Industrial* (417), 11-22
- CÁMARA BARROSO, M.C. (2020), «Los impuestos a los robots desde una perspectiva internacional», *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia, 403-418.
- CODAGNONE, C. y MARTENS, B. (2016): *Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues*, JRC Technical Reports, Institute for Prospective Technological Studies (European Commission), Digital Economy Working Paper 2016/01.
- CESE –Consejo Económico y Social de España- (2017), *La digitalización de la economía*, informe 03/2017 (disponible en <http://www.ces.es/documents/10180/4509980/Inf0317.pdf/a73aa3a8-e669-6c54-72d7-2b74862a56f5>, consultado el 3-3-22).
- CPE, Comité de Personas Expertas (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid (https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/Libro-BlancoReformaTributaria_2022.pdf).
- CURBELO, J.L. (2017), «Competir en la transformación digital», *Economía Industrial* (404), 135-145.
- DÍAZ CALVARRO, J.M. (2021), «El robot como contribuyente. Reflexión sobre la personalidad jurídica digital», *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* (37), 51-73.
- DELÉPINE, J. (2021), «Tres preguntas sobre la inteligencia artificial», *Alternativas Económicas* (96), 36-39.
- DE PABLOS ESCOBAR, P. (2009), «Alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio», Documento de trabajo 6/2009, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid.
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2018), «Derecho tributario y cuarta revolución industrial: análisis jurídico sobre aspectos fiscales de la robótica», *Nueva Fiscalidad*, n.º 1/2018, 47-96.
- FMI, 2021. *Fiscal Monitor: A Fair Shot*. Washington.
- GARCÍA NOVOA, C. (2018), «Impuestos atípicos en la era post BEPS», en *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (Antonio Cubero Truyo, dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 209-243.
- GARCÍA NOVOA, C. (2019), «Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea», en *4ª revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (dir. Césas García Novoa), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 25-67.

GARCÍA NOVOA, C. (2020): «La fiscalidad de excepción. Un nuevo paradigma tributario en el escenario post COVID-19», en *4ª revolución industrial: retos de la sociedad y economía digital en la era pos-COVID-19* (dirs. César García Novoa y Luís Otero González), Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra): 19-93.

GOERLICH PESET, J.M. (2018), «Digitalización, robotización y protección social», *TEORDER* (23), 108-129.

GRAU RUIZ, A. (2017), «La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica», *Nueva Fiscalidad*, n.º 4/2017, 35-61.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (2014), «Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario», *Revista técnica tributaria* (107), 147-170.

HIDALGO PÉREZ, M.A. (2020), «Robots e impuestos», *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía* (197), 203-218.

HOPE, D. y LIMBERG, J. (2021), «The economic consequences of major tax cuts for the rich», *Socio-Economic Review*, vol. 0, n.º 0, 1-21 (<https://doi.org/10.1093/ser/mwab061>).

HUERTA, E. Y SALAS FUMÁS, V. (2021): «Salarios y rentas del capital en la empresa española: enseñanzas sobre la desigualdad», *Papeles de Economía Española* (167), 2-20.

ISPIZUA DORNA, E. (2018), «Industria 4.0: ¿cómo afecta la digitalización al sistema de protección social?», *Lan Harremanak-Revista de Relaciones Laborales* (40), 12-30 (<https://doi.org/10.1387/lan-harremanak.20325>).

MARTÍNEZ YÁÑEZ, N.M. (2021), «Entre robots y pandemias: retos de la regulación del tiempo de trabajo en el siglo XXI», *Trabajo y Derecho*, n.º 78.

MIRRLIES, J. *et al.* (2013), *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

OBERSON, X. (2017), «Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the use of Robots», *World Tax Journal*, IBDF, mayo 2017, 247-261.

OECD (2021), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>

OCDE (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 (disponible en <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.htm>).

PÉREZ LLEDÓ, J.A. (2000), «Sobre la función promocional del Derecho. Un análisis conceptual», *Doxa* (23), 665-687.

PLANA ARNALDO, M.C. (2021), «Economía de los datos y propiedad sobre los datos», *Revista de Educación y Derecho* (24) (disponible en <https://revistas.ub.edu/index.php/RED/article/view/36293>).

PONCELA GARCÍA, M. (2019), «Impacto de las tecnologías en transformación del comercio internacional», *Cuadernos de Información Económica* (268), 65-76.

POSNER, E.A. y WEYL, E.G. (2019), *Mercados radicales. Cómo subvertir el capitalismo y la democracia para una sociedad justa*, Antoni Bosch editor, Barcelona.

RAMOS PRIETO, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, CEF, Madrid.

RAVENTÓS, D., *La renta básica, ¿por qué y para qué?*, Catarata, Madrid.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2020), «El Derecho Tributario ante el reto de asignar valor fiscal a los servicios y transacciones económicas que derivan de la explotación de datos», en *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia, 378-401.

SÁNCHEZ LÓPEZ, E. (2013), «La introducción de elementos extrafiscales en las Ordenanzas Fiscales», *Tributos locales* (109), 11-33.

SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. y GRAU RUIZ, M.A. (2019), «El impacto de la robótica, en especial la robótica inclusiva, en el trabajo: aspectos jurídico-laborales y fiscales», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (50) (Aranzadi Instituciones, BIB2019\7000).

SOLER ROCH, M.T. (2019), «Los retos tributarios del siglo XXI», *Revista española de Derecho Financiero* (183).

TIROLE, J. (2017), *La economía del bien común*, Taurus, Madrid.

TORIBIO BERNÁNDEZ, L. (2018), «¿Es necesario crear nuevos impuestos sobre las recientes realidades de la era digital o puede adaptarse su tratamiento fiscal a los conceptos tributarios tradicionales? El caso particular de los 'influencers'», en *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (Antonio Cubero Truyo, dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 255-283.

VALDERRAMA, B. (2019), «Transformación digital y organizaciones ágiles», *ARANDU-UTIC –Revista Científica Internacional–* Vol. VI, Número 1, 15-49.

YAÑEZ, N.M. (2021), «Entre robots y pandemias: retos de la regulación del tiempo de trabajo en el siglo XXI», *Trabajo y Derecho* (78) (consultado en Smartecca).