

APROXIMACIÓN A LA TRIBUTACIÓN DE LOS ROBOTS

Álvaro Falcón Pulido¹
Abogado. (España)

Cómo referenciar: Falcón Pulido, A. (2021). Aproximación a la tributación de los robots. *Revista Técnica Tributaria* (132), 239-251.

¹ Trabajo de investigación realizado como investigador en el marco del Proyecto europeo H2020 INBOTS «Inclusive Robotics for a better Society» (G.A.No 780073) <http://inbots.eu>

SUMARIO

1. Introducción
2. Alternativas posibles y su necesaria complementariedad
3. Adaptación de los tributos ya existentes
 - 3.1. IRPF, IS e IRNR
 - 3.2. IVA
 - 3.3. Otros
4. Otras soluciones
 - 4.1. Tobin Tax
 - 4.2. Impuesto sobre los servicios digitales
5. Conclusión

1. Introducción

Una de las cuestiones más novedosas que debe afrontar del Derecho Tributario es la del impacto de la robótica en la sociedad actual². Hoy en día, se plantea la posibilidad de crear un tributo sobre la renta generada que grave a los propios robots, –incluso se habla de considerarlos personas a efectos de Derecho–; o crear un tributo sobre la renta generada a través de los robots que recaiga sobre sus propietarios, o una especie de tributo por el uso de los robots.

Éstas son sólo algunas alternativas posibles en la búsqueda de soluciones a los problemas que el desarrollo intensivo y extensivo de robots puede traer consigo. En los apartados siguientes nos detendremos analizar las que consideramos de especial interés.

2. Alternativas posibles y su necesaria complementariedad

Existen varias posibles soluciones a esta problemática. Comprenden la adaptación de tributos ya existentes, la creación de tributos específicos, o, incluso, una combinación de ambas.

En algunos casos, puede que la tributación de los robots pueda reducirse, por ejemplo, al pago de una simple tasa³⁴ por el desarrollo de una actividad administrativa, como podría ser la obtención de una matrícula o una revisión obligatoria, como en la Inspección Técnica de Vehículos. Sin embargo, también sería aceptable que esta tasa se complementase, en su caso, con otros impuestos para tratar de dar una mejor cabida a la nueva realidad robótica.

Las combinaciones son demasiadas y demasiado impredecibles en estos momentos como para realizar una lista comprensiva de todas ellas. Éstas no sólo dependerán de la voluntad política del legislador y de las orientaciones recibidas de las instituciones europeas, sino también de la propia evolución de la robótica.

Debe recalcar que la mayoría de estas alternativas no son incompatibles entre sí, y, es más, cabe adelantar posiblemente una sola medida no sea suficiente para resolver este nuevo desafío. Por ello, habrá que tener en cuenta la combinación de múltiples medidas, que varíen en su alcance. Parece que una sola medida omnicompreensiva, de un único impuesto sobre los robots, no solo

2 Como pone de relieve la constante preocupación doctrinal por este tema en los últimos años. Entre otros: GRAU RUIZ, María Amparo: «La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica», *Nueva fiscalidad*, N.º 4, 2017, p. 35-61. AYALA SANHUEZA, Alberto Gabriel: «Incentivos fiscales a la innovación en robótica: Una necesaria reformulación», *Revista general de legislación y jurisprudencia*, ISSN 0210-8518, N.º 2, 2019, p. 207-260. QUÍLEZ MORENO, José María y APARICIO CHOFREGIL, Lucía: «Robots e inteligencia artificial: ¿Debería exigirse algún tipo de cotización?», *Diario La Ley*, Editorial Wolters Kluwer, N.º 5, 14 de marzo de 2017.

3 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 130-131.

4 GRAU RUIZ, María Amparo: «Taxing Autonomous Vehicles: The Californian Case» en PONS, José L. (Ed.): *Inclusive Robotics for a Better Society, Selected Papers from INBOTS Conference 2018, 16-18 October, 2018, Pisa, Italy*, Springer, Cham, Switzerland, 2019.

no está a nuestro alcance, sino que no sería una solución realmente efectiva. Así pues, conviene valorar la adopción de medidas que se complementen entre sí y que, en su conjunto, ofrezcan una respuesta cohesiva.

3. Adaptación de los tributos ya existentes

Cabe plantearse, en primer lugar, si se pueden adaptar las figuras impositivas ya existentes a la nueva realidad. Si esto fuera posible, no sería necesario que se creasen nuevos impuestos para gravar a los robots, puesto que se gravarían los hechos impositivos que los robots realizarían, sustituyendo a las personas físicas o jurídicas. Solamente se necesitaría adaptar esos tributos a los robots. A continuación, nos centraremos brevemente en los tributos de mayor importancia, ya sea por su impacto en la recaudación total, o su conexión con el sector de la robótica.

3.1. IRPF, IS e IRNR

A efectos sistemáticos, podemos reunir en el mismo apartado los impuestos sobre la renta vigentes en nuestro país. La sujeción a uno de estos impuestos depende del tipo de persona que se trate (entendiendo que el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes atiende también a otras razones en las que no es necesario entrar en este momento y que se aplicarían de la misma manera a los robots). Los robots no pueden ser sujetos pasivos de estos impuestos sin poseer personalidad. No cabe predicar de ellos una capacidad tributaria especial, puesto que en realidad ésta no existe. En el caso de que los robots recibiesen una personalidad específica, si es que se llega a atribuirseles en el futuro, quizás les permitiría integrarse en el esquema de alguno de estos impuestos tras su adaptación. En definitiva, la inclusión a los robots como sujetos pasivos dependerá de la personalidad que, a largo plazo, se les pueda otorgar.

Otra propuesta de adecuación a la nueva realidad de estos impuestos, sin afectar a la sujeción pasiva, supondría introducir otro tipo de medidas. Por ejemplo, cambiar la forma de medir la renta producida por el robot y añadirla a uno de los impuestos del que seguirían siendo sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas. Deberían, sin embargo, considerarse las posibilidades de doble imposición (si simplemente se añade una nueva forma de medir la renta generada por los robots, sin tener en cuenta que ésta ya se encuentra gravada en el propio sujeto). También sería obligado tomar en consideración las nuevas características del mercado económico y laboral para realizar una valoración que *a priori* sea más justa y acertada.

Especial mención merece la posibilidad de incrementar el tipo del Impuesto sobre Sociedades para compensar la pérdida de recaudación en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas⁵. La lógica detrás de esta subida estaría en la compensación de la pérdida de recaudación en los diferentes impuestos,

5 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 139.

pese al aumento de producción que trae la robótica debido al tratamiento desigual del trabajador y del robot. Podría consistir en una subida general del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades⁶ o en una eliminación o reorientación de beneficios fiscales para crear un sistema tributario más neutral en la dicotomía trabajador versus robot. Nos parece que una propuesta así sería del todo desacertada. Parece una opción más correcta, de cara a fomentar la transparencia y simplicidad de las normas tributarias, es crear un impuesto *ad hoc*.

3.2. IVA

El IVA, como es sabido, es un impuesto multifásico sobre el consumo, de carácter indirecto, real, objetivo, proporcional e instantáneo⁷, basado en los principios de generalidad y neutralidad⁸.

En relación con los robots surgen, fundamentalmente, tres cuestiones que deben ser estudiadas en el ámbito de este impuesto. La primera es la aplicación de IVA a los robots cuando éstos son objeto de compraventa. La segunda de ellas se centra en las actividades realizadas por robots que forman parte del patrimonio afecto a la actividad económica de un empresario a efectos del impuesto, ya sea persona física o jurídica, y que indiscutiblemente entran dentro del ámbito del impuesto⁹. La tercera cuestión es si los robots inteligentes podrían llegar a ser considerados empresarios a efectos de IVA, con todas las consecuencias que de ello derivarían.

A los robots en sí mismos cuando son objeto de compraventa se les aplica el IVA. La venta de un robot parece que debe considerarse, en principio, como suministro de bienes; no obstante, también puede ser considerada un servicio, específicamente un servicio electrónico, en algunos casos¹⁰. La calificación jurídica depende de si se trata de una entrega física de un robot, o si, en cambio, se trata de un *software* o prevalece en la transacción la capacidad de interactuar con el dueño, aprender o actualizar el robot que está conectado con la empresa mediante la red. En el último caso, prevalecería la consideración de servicio¹¹. Como acertadamente se ha opinado, «los principios existentes parecen resolver la mayoría de los problemas clásicos [que afectan a la robótica], como el carácter

6 Una medida de este tipo obvia que no todas las empresas tienen el mismo grado de robotización y por lo tanto algunas de ellas verán una subida de tipo sin un aumento de los beneficios. También se obvia que no todas las empresas con algún grado de robotización han sufrido el proceso de sustitución de trabajadores por robots, algunos de los robots que existen realizan actividades que no pueden realizar los seres humanos y por lo tanto abren nuevas áreas de actividad y producción creando puestos de trabajos netos.

7 CUBERO TRUYO, Antonio: «El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)», Capítulo XI, p. 712 en PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 11ª edición, Madrid, 2017 y ALMUDÍ CID, José: «Impuesto sobre el Valor Añadido», Capítulo VIII, p. 276-277 en FALCÓN Y TELLLA, Ramón, DE LA PEÑA, Gaspar y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel (Coord.): *Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)*, Iustel, 8ª edición, Madrid, 2018.

8 Entre otros, OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 89.

9 «It is not disputable that such activities, to the extent they are effectuated by enterprises in Exchange of a consideration, would fall under the scope of the VAT». *Ibidem*, p. 88.

10 *Ibidem*, p. 92.

11 *Ibidem*, p. 93.

de la transacción (suministro de bienes o servicios) y el lugar de suministro correspondiente»¹².

Al igual que cualquier otro bien o servicio, los robots en cuanto considerados como entregas de bienes o servicio están sujetos al IVA al nivel de las empresas. Consideramos importante remarcar este hecho que, aunque parezca obvio, parece no tenerse en cuenta cuando de forma vulgar se habla de que los robots paguen impuestos dando la impresión de que los robots son ajenos a nuestro sistema fiscal y se ven «libres» de toda imposición.

En el caso de que las empresas sean los sujetos del IVA que realizan actividades económicas mediante robots para prestar servicios o suministrar bienes, las consideraciones serían las mismas que anteriormente. En la actualidad hay multitud de casos en los que los robots participan en el desarrollo de la actividad comercial o productiva de las empresas, por ejemplo, en la industria automovilística.

Finalmente cabe preguntarse «si los robots como tales podrían verse obligados en el futuro a cobrar el IVA por sus actividades. Esta conclusión requeriría que los robots, bajo ciertas condiciones, fueran reconocidos como personas jurídicas y, por lo tanto, sujetos a impuestos o, incluso sin personalidad jurídica, se calificaran como suficientemente autónomos e independientes para convertirse en contribuyentes del IVA».¹³

Son sujetos pasivos los empresarios y profesionales —entendidos estos según la definición que hace de ellos la propia Ley del IVA en su art. 5 Uno a)—: «Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales». Esto podría significar que los robots inteligentes llegaran a ser considerados sujetos pasivos sin tener reconocida personalidad jurídica¹⁴. Se requeriría que actuasen por su cuenta y fueran independientes organizacionalmente¹⁵. Sin embargo, pese a parecer posible considerar a los robots inteligentes como profesionales o empresarios, a efectos de IVA existiría el obstáculo de la capacidad tributaria especial. No tiene sentido predicar la obligación de pagar un tributo de quien no tiene la capacidad de tener patrimonio.

Podría ocurrir que sí cupiese considerar a los robots inteligentes como empresarios o profesionales, y en consecuencia sujetos pasivos del IVA, si se les otorgase «capacidad de representación» robótica. Evidentemente, tanto en este caso, como en el de que los robots adquirieran una personalidad jurídica específica, los robots podrían ser considerados también consumidores a efectos del IVA y, por lo tanto, soportar el impuesto.

12 «At this stage, existing principles seem to solve most of the classical issues, such as the character of the transaction (supply of goods or services) and the corresponding place of supply» *Ibidem*, p. 110. Traducción propia.

13 «...whether robots as such could in the future become required to charge VAT on their activities. This conclusion would require either that robots, under some conditions, would be recognized as legal entities, and therefore subject to tax or, even without a legal personality, would qualify as sufficiently autonomous and independent to become VAT taxpayers» OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 111. Traducción propia.

14 *Ibidem*, p. 90 y 135.

15 *Ibidem*, p. 90.

3.3. Otros

Interesa ahora hacer mención a los impuestos especiales, así como a algunos tributos que tienen especial relevancia por su relación temática con a la robótica. Emplearemos a una doble vía de análisis, separando a los robots como sujetos de los tributos y a los robots como objetos de los mismos.

Si los robots llegasen a recibir una personalidad jurídica específica, tendrían que estar sujetos a las mismas obligaciones que compelen a las personas jurídicas y físicas (dentro del desarrollo y capacidades que se hayan previsto para su personalidad). Por ello, los robots con personalidad serían sujetos pasivos de los impuestos especiales en la misma medida que otros sujetos pasivos. Esto no sería un problema particular en cada uno de los tributos existentes, sino general en lo que respecta a su personalidad. Por ello, se resolvería básicamente atendiendo a la capacidad de los robots según su personalidad jurídica y no mediante la adaptación específica de cada uno de los tributos.

Sin embargo, atendiendo a los robots como objetos de los mismos y no como sujetos, hay tres tributos, que, por su especial relevancia, podrían adaptarse para reflejar la realidad de los robots.

3.3.1. IEDMT

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte es un candidato perfecto para su adaptación a los robots. Es razonable pensar que los vehículos autónomos entren de por sí en las categorías en las que están encuadrados sus homólogos no autónomos, pero también podrían añadirse a estos vehículos autónomos otros robots que se desplacen por sí solos e incluso que no sean medios de transporte *per se*. La adaptación del IEDMT o la creación de un impuesto similar pero solamente enfocado en los robots a los efectos de su registro puede ser una forma no solo de control sino de recaudación de fácil introducción en nuestro sistema gracias a su simplicidad y sencillez y al hecho de que ya existe una estructura y una lógica a un impuesto de este tipo en el IEDMT.

Podrían sólo introducirse los vehículos autónomos en el IEDMT, dejando sin gravar a los robots que, no siendo vehículos, puedan desplazarse. O podría crearse un impuesto especial para estos últimos. Las posibilidades son varias, pero las justificaciones serían similares a las que explican el impuesto actual.

El IEDMT no responde exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la propiedad del vehículo sobre el que recae el impuesto, sino también «a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente»¹⁶. En consecuencia, puede mante-

16 Preámbulo de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

nerse que esas mismas razones u otras equivalentes, impelen a crear una presión fiscal sobre los robots en términos parecidos a los actuales sobre determinados medios de transporte.

Por supuesto, un impuesto así no solucionaría el problema de recaudación, pero podría ser una de muchas medidas encaminadas a abrir el camino en la adaptación de nuestro sistema tributario al cambiante mundo económico que ha traído la digitalización, la robotización y la introducción de inteligencia artificial, con formas cada vez más complejas, avanzadas y autónomas.

3.3.2. Impuesto Especial sobre la Electricidad

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad «deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, [...] persiguiéndose con esta modificación una reducción de los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva de la Unión Europea»¹⁷.

Los robots serán consumidores de electricidad, en la medida que la necesitan para funcionar, por lo que de tener una personalidad robótica específica tendrían claramente la condición de sujetos pasivos. De no tenerla, sus propietarios verían aumentado su consumo eléctrico y, por lo tanto, crecería la recaudación por este impuesto.

Una forma de limitar el crecimiento desorbitado de la robótica es gravar su «combustible», la electricidad. Hay una correlación directa entre la subida de tipos impositivos de este impuesto y un mayor coste del uso de los robots, repercutiendo en una reducción del mismo. No obstante, no se puede proponer una subida de este impuesto sin tener en cuenta que es un impuesto que afecta a la sociedad en general.

Las posibilidades son amplias, desde la aplicación de exenciones, diferentes tipos dependiendo del ámbito en el que se produce el consumo de electricidad, la introducción de una escala, etcétera. Una adaptación correcta de este impuesto a la nueva realidad puede ser una de las medidas más efectivas, puesto que sin consumo de electricidad no hay robots.

17 Preámbulo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. El anterior Impuesto sobre la Electricidad era un impuesto especial de fabricación introducido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Sin embargo, este impuesto fue suprimido y sustituido por el nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad en el año 2014.

3.3.3. Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico

La tasa por reserva del dominio público radioeléctrico se regula en el Anexo I de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones, que nos remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para su especificación.

Al igual que en el caso de la electricidad los robots tendrán que hacer uso de frecuencias del dominio público radioeléctrico, dada su necesidad de procesar datos para realizar sus tareas. Si bien no todos los robots harán uso del dominio público radioeléctrico, o no harán uso de él en el mismo grado, parece razonable pensar que harán un uso extenso, como cualquier otra nueva tecnología.

La necesidad de nuevas frecuencias es patente en la actualidad, y los robots no serán una excepción, más aún si tenemos en cuenta su exponencial crecimiento y el previsible aumento de la dependencia del dominio público radioeléctrico.

Por lo tanto, al igual que en el caso de la electricidad, hay una correlación directa entre la subida de esta tasa y el mayor coste del uso de los robots. Esto, por lo tanto, puede conllevar una reducción de su uso. Ésta es otra forma de limitar el impacto de la robótica, gravando de una forma adecuada su otro «combustible», los datos. En este caso, indirectamente a través del uso de frecuencias del dominio público radioeléctrico para transmitir esos datos.

4. Otras soluciones

A día de hoy ya existe una tributación de los robots, si bien no de la forma que algunos agentes sociales y económicos esperan. Como hemos señalado, el IEDMT puede gravar a los robots (coches con distintos grados de autonomía) en la medida en que estos son vehículos; mientras que los impuestos que gravan la renta (IRPF, IS, ISNR) pueden gravar las rentas generadas por los robots en la sede de las personas que son sus propietarias. Estas formas tributación recaen de forma accidental sobre la robótica, es decir, no está enfocada ni desarrollada con la robótica como objetivo.

Ahora bien, estos impuestos no solo pueden considerarse los primeros en gravar las actividades de los robots, sino que quizá hayan dado con una respuesta adecuada al problema que se nos plantea. «Los robots no deben ser el objetivo del impuesto»¹⁸. Es decir, reducir el número de robots no debe ser el objetivo, sino el posible impacto negativo de los mismos. Si la imposición debe perseguir este objetivo extrafiscal, entonces la definición del hecho imponible debe procurar gravar las actividades de los robots que generan dicho impacto. La finalidad es internalizar las externalidades negativas, sus costes sociales, laborales y económicos, a través de la recaudación.

18 ROSEMBUI, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª Ed, El Fisco, Barcelona, 2019, p. 175.

Centrarse en los efectos de los robots, que percibimos como negativos, y gravarlos para reducirlos y evitarlos puede ser el puente tributario hasta que una tributación de los robots con personalidad sea necesaria. Además, estos tributos ya están siendo creados, quizá no con los robots en mente, pero sí atendiendo a consecuencias nocivas, desde el posible coste social que genera la pérdida de empleo o la falta de recaudación por la existencia de fuentes de capacidad económica que quedan sin gravar.

Frente a las dificultades presupuestarias que temen los entes públicos por la generalización del uso de robots, se apuntan otras soluciones, de heterogénea naturaleza, que no contemplan la robótica de forma directa, sino que indirectamente se centran en actividades¹⁹ que realizan los robots, o afectan de una forma global a la tributación.

4.1. Tobin Tax

El Impuesto sobre las Transacciones Financieras, o mejor conocido como Tasa Tobin, debe su nombre James Tobin (Premio Nobel de Economía en 1981) puede considerarse uno de los primeros impuestos dirigidos frenar el impacto de la robótica y digitalización. Si bien es verdad que «el modelo de impuesto sobre transacciones financieras definido por la Unión Europea (propuesta de Directiva 2011/0261) tuvo el propósito de neutralizar los riesgos especulativos...»²⁰ se puede alegar que estos riesgos especulativos han sido creados por la digitalización, robotización y automatización cada vez en mayor grado del sistema bancario y financiero. Por lo tanto, estos riesgos especulativos son, en cierto modo, fruto de la robótica.

De hecho, el mercado bursátil se sostiene mediante «algoritmos que se apoyan en superordenadores para la emisión de órdenes de compra o venta a una elevada velocidad»²². Los robots han sustituido a las personas, si bien no completamente, en el mercado financiero. «El comercio de alta frecuencia en Wall Street es un ejemplo clásico, donde el número de milisegundos de latencia de la red puede determinar si una oferta es aceptada o rechazada.»²³ Y esta actividad solo puede ser llevada a cabo por robots que realizan operaciones a una velocidad que escapa a cualquier capacidad humana.

En tal contexto, cabe percatarse que el ITF es accidentalmente un impuesto sobre la robótica (o sobre una parte especialmente concreta de operaciones robotizadas). Puede verse como un gravamen sobre los robots financieros, entendiéndolo como un coste económico sobre ellos (del mismo modo que un impuesto sobre la gasolina, en términos muy amplios, es un gravamen sobre los

19 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 113.

20 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª Ed, elFisco, Barcelona, 2019, p. 94-95.

21 Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE /* COM/2011/0594 final - 2011/0261 (CNS) */

22 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª Ed, El Fisco, Barcelona, 2019, p. 91.

23 «High-frequency trading on Wall Street is a classic example, where the number of milliseconds of network latency can determine whether an offer is accepted or rejected» en JORDAN, John: *Robots*, MIT Press, Cambridge, 2016, p.83. Traducción propia.

coches). No se trata, por tanto, de afirmar que los robots que llevan a cabo las transacciones financieras son gravados, sino que una actividad que solo pueden llevar a cabo ellos, es gravada.

Quizás la inclusión de este impuesto en la UE «hubiera podido eliminar los predatorios algoritmos²⁴ y convertirse en una herramienta adecuada para paliar los efectos de la robotización, eliminando simultáneamente la especulación agresiva que parece no haber cesado. Parece que «la versión contemporánea de la *Tobin Tax* es la forma correcta de poner arena en las ruedas del *algotrade*, mientras sirve a la recaudación de recursos públicos»²⁵, si se instaura en toda la UE.

La efectividad de estos impuestos es difícil de medir, especialmente cuando la creación de este impuesto en algunos de los países miembros puede no sólo no ser una medida efectiva contra la especulación y las consecuencias de la robotización, sino que puede fomentar la planificación fiscal.

Este impuesto ya está implementado por algunos países como Francia²⁶, que lo introdujo con un tipo del 0,1% y lo fue subiendo hasta el 0,3% actual, tres veces el tipo de la recomendación europea. Incluso Francia ha dado un paso más allá e introdujo un impuesto disuasorio sobre las operaciones financieras de alta frecuencia²⁷. En España recientemente se ha introducido el impuesto mediante la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, con un tipo del 0,2%. Su entrada en vigor a principios de este año se ha visto complicada por la falta de preparación del desarrollo reglamentario, por lo que su primera liquidación en febrero, correspondiente a enero, ha tenido que ser retrasada hasta abril.

4.2. Impuesto sobre los servicios digitales

Dada la dimensión mundial del problema de imposición que plantean determinados modelos de negocio digitales parece existir un consenso internacional en la necesidad de encontrar una solución conjunta. Entre las medidas propuestas por la UE ante los desafíos de la economía digital está el Impuesto sobre servicios digitales²⁸ que, junto al establecimiento permanente digital, se centra en la imposición sobre gigantes digitales multinacionales y el rol de los usuarios²⁹. Esta propuesta inicial tomaba nota de los trabajos en el seno de la OCDE y estaba pensada como una medida provisional hasta que se pudiera adoptar una respuesta comprensiva³⁰, pero no alcanzó el consenso necesario para su aprobación.

24 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª ed., El Fisco, Barcelona, 2019, p. 94-95.

25 *Ibidem*, p. 94-95.

26 Code général des impôts, Taxe sur les transactions financières (Article 235 ter ZD)

27 Code général des impôts, Taxe sur les opérations à haute fréquence (Article 235 ter ZD bis)

28 Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)

29 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 61.

30 *Ibidem*, p. 68.

España se ha adelantado a la Unión Europea con la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales³¹, introduciendo este impuesto de carácter transitorio³², alegando razones de «justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario»³³. En 2021, la primera liquidación del impuesto, correspondiente al primer trimestre, ha tenido que retrasarse.

En lo que se refiere a los robots este impuesto puede entenderse como un gravamen sobre los datos, antes caracterizados como el combustible de la robótica. Grava actividades altamente robotizadas como las prestaciones de servicios digitales. Por ello, se puede afirmar que este impuesto afecta económicamente a la robótica de una forma específica y contarse entre los precursores de un verdadero impuesto sobre los robots.

A largo plazo, «el impuesto sobre datos sería apropiado si adoptara la estructura y función de la *Tobin Tax* o de la *Bit Tax*. En ambos casos el gravamen aplicado en cuantía ínfima sobre los actores del sistema financiero o del sistema de telecomunicaciones e internet puede producir una recaudación enorme u reducir externalidades negativas...»³⁴. Para ello, se hace necesario redefinir el impuesto, especialmente su base imponible y los límites para considerarse contribuyente. Debería buscarse la forma de que se trate de un verdadero impuesto indirecto, que se aplique de forma internacional, o al menos en el ámbito europeo, y que se centre en gravar los datos y reducir las externalidades negativas de la robotización y digitalización de la economía y no en ser una forma de gravar las rentas que se fugan a otros estados con el simple objetivo de aumentar la recaudación.

5. Conclusión

La tributación actualmente recae de forma accidental sobre la robótica. Algunos impuestos, con los objetivos que pretenden conseguir, también marcan, si bien, de una forma indirecta, una vía para la tributación de los robots.

31 GRAU RUIZ, María Amparo: «El gravamen 'provisional' de los servicios digitales y la dudosa justificación de reacciones unilaterales», Revista *Técnica Tributaria* (128), 2020, p. 7 -13.

32 «Por tanto, como ya se indicaba en los informes sobre economía digital de la OCDE, el establecimiento de medidas unilaterales tiene carácter transitorio. Así, esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente» Preámbulo de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

33 «El largo período de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario, hacen necesario adoptar, siguiendo el camino iniciado por otros países, una solución unilateral que permita a España ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa.» Preámbulo de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

34 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª ed., El Fisco, Barcelona, 2019, p. 163.

Creemos que reducir el número de robots no debe ser el objetivo de la norma, sino atender a los posibles impactos negativos de los mismos en la economía y, por ende, en la sociedad. Con este objetivo extrafiscal, deben gravarse sólo las actividades generadoras de externalidades negativas para reducirlas o evitarlas; fomentándose también desde el ámbito fiscal las externalidades positivas que la robótica trae igualmente consigo.

El camino más adecuado para la tributación de los robots puede encontrarse centrando la atención en las actividades que estos realizan, de manera mayoritaria o exclusiva, y sus efectos. Esta aproximación puede suponer un puente tributario hasta que la tributación de los robots, como sujetos con personalidad, en algún momento, se considere necesaria.