

Digitalización económica y nuevas formas de obtención de riqueza: la búsqueda de soluciones para su tributación efectiva

Antonia Jabalera Rodríguez
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

RESUMEN

Con la progresiva e imparable implementación y consolidación de las tecnologías emergentes asociadas a la denominada 4ª Revolución Industrial, como la robótica avanzada e inteligencia artificial, la programación y almacenamiento de datos en la nube, el procesamiento de datos masivos (*big data*) y la interconexión masiva de sistemas y dispositivos electrónicos (*IoT*), se ha reabierto nuevamente el debate acerca de las formas de obtención de riqueza en el entorno digital y su tributación efectiva. En el plano internacional, europeo y doméstico se están realizando significativos esfuerzos por encontrar soluciones fiscales que posibiliten, ya sea mediante la redefinición de los criterios de conexión y reglas de atribución de beneficios, o en su caso, mediante la creación de impuestos específicos, un reparto más justo y equitativo de los ingresos fiscales a nivel global. En este trabajo vamos a examinar las propuestas que están siendo actualmente objeto de debate, atendiendo, en primer lugar, a aquéllas que centran su interés en la operativa de las grandes empresas tecnológicas o ampliamente digitalizadas, y en concreto, en los modelos de negocio digitales en los que la contribución de los usuarios es especialmente significativa; en segundo lugar, las que centran su atención en la principal materia prima de la economía digital, los datos y su posible consideración como objeto imponible; y, por último, en aquellas propuestas que giran en torno a una tecnología específica, como es la robótica avanzada. Prestaremos especial atención a las iniciativas que están siendo objeto de reflexión y análisis en el seno de la OCDE y UE, sin perjuicio de mencionar algunas medidas concretas adoptadas unilateralmente por determinados Estados.

ABSTRACT

The progressive and unstoppable implementation and consolidation of the technologies of the 4th Industrial Revolution, such as robotics and artificial intelligence, big data, cloud computing, and Internet of Things, has reopened the debate about the ways of obtaining wealth in a digitalized and global world and its effective taxation. At the international, European and domestic levels, institutions and governments are making significant efforts to find fiscal solutions that allow a more fair and equitable distribution of tax revenues globally. These solutions mainly consist of the redefinition of the nexus criteria and the rules of attribution of benefits, or the creation of new specific taxes. In this paper we are going to examine the proposals that are being debated. In the first place, we will analyze those proposals that focus their attention on the operation of technological multinationals or digitized companies, and specially, on digital business models in which the contribution of users is especially significant. Second, we analyze those proposals that focus their attention on the main raw material of the digital economy, data and its possible consideration as a taxable object. Finally, we examine those proposals that revolve around a specific technology, such as advanced robotics, and the possible creation of a tax on the

use of robots in the processes of production and distribution of goods and services. We pay special attention to the proposals presented by the OECD and the EU on these issues, and we mention the specific regulatory provisions adopted unilaterally by some States.

PALABRAS CLAVE

Fiscalidad de la Economía Digital, Riqueza digital, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Impuesto sobre los Datos, Impuesto sobre los Robots.

KEYWORDS

Digital Economy Taxation, Digital wealth, Digital services tax, Data tax, Robot tax.

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN. 2. CREACION DE VALOR EN LA ERA DIGITAL Y EL GRAVAMEN DE LA RIQUEZA GENERADA POR LAS APORTACIONES DE LOS USUARIOS EN LA RED. 2.1. La creación de valor en la era digital y las aportaciones de los usuarios en el epicentro del debate internacional y europeo. 2.2. Las principales propuestas de la OCDE ante los desafíos de la Economía digital. Hacia la creación de un nuevo nexo y criterios de atribución para “los grandes negocios orientados al consumidor”. 2.2.1. Antecedentes. 2.2.2. En búsqueda de una solución estructural a nivel internacional para 2020. Análisis de las últimas propuestas presentadas. 2.3. La posición de la UE ante los desafíos fiscales de la economía digital. El intento frustrado de crear un Impuesto europeo sobre determinados servicios digitales. 2.3.1. La integración de la fiscalidad de la economía digital en el marco internacional del Impuesto sobre Sociedades. 2.3.2. El Impuesto europeo sobre determinados servicios digitales y otras medidas similares unilaterales. 3. LA RIQUEZA VINCULADA A LA ECONOMÍA DE LOS DATOS Y SU TRIBUTACIÓN EFECTIVA 3.1. El auge de la economía de datos y su problemática fiscal. Aspectos generales. 3.2. Los datos como posible materia imponible: algunas propuestas en relación al *Data Tax*. 4. LA RIQUEZA CONECTADA CON LOS AVANCES EN ROBÓTICA E INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y SUS IMPLICACIONES EN MATERIA FISCAL. LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO SOBRE LOS ROBOTS. 5. REFLEXIÓN FINAL. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

En el contexto de la Globalización 4.0, la riqueza, como sucede con las relaciones económicas, financieras, y, en cierto modo también, sociales, tiende a globalizarse, deslocalizarse y desmaterializarse, haciendo propias las características intrínsecas del nuevo entorno en el que se genera, y resultando, en consecuencia, cada vez más complicado, su localización, identificación, calificación, valoración, y, en definitiva, su sujeción a gravamen. Con la imparable difusión, penetración y consolidación de las tecnologías informáticas y telemáticas, y en particular, en los últimos años de las tecnologías emergentes asociadas a la llamada 4ª Revolución Industrial, como la robótica avanzada e inteligencia artificial, la programación y almacenamiento de datos en la nube, el procesamiento de datos masivos (*big data*) y la interconexión masiva de sistemas y dispositivos electrónicos (*IoT*), se ha reabierto nuevamente el debate acerca de las formas de obtención de riqueza en el entorno digital y su tributación efectiva.

En realidad, éste no es un debate nuevo. Apenas comenzó a generalizarse el uso de las tecnologías de la comunicación e información en las relaciones económicas en la década de los noventa del pasado siglo, surgieron los interrogantes acerca de cómo afrontar, desde un punto de vista fiscal, esta nueva (entonces) realidad. Una de las primeras cuestiones que se planteó fue, precisamente, si debían someterse a tributación, y en su caso, cómo, las operaciones comerciales realizadas a través de la red. En aquel momento se puso sobre la mesa de debate la posible creación de nuevos impuestos específicos que tuviesen por objeto gravar las operaciones comerciales realizadas a través de Internet, y/o en su caso, nuevos tributos sobre la red. Se postularon como posibles soluciones alternativas: el establecimiento de un impuesto sobre el módem (considerando el acceso a internet a través de un módem); un impuesto sobre el consumo de teléfono (que tuviese en cuenta el tiempo de uso de la conexión); o, en su caso, la propuesta que gozó de una mayor popularidad, un impuesto que gravase la intensidad de la transmisión

en base al número de bits transferidos (el denominado *bit tax*¹). Estas diferentes opciones fueron descartadas con el fin último de no adoptar medidas que, directa o indirectamente, pudiesen obstaculizar la difusión y desarrollo de la red.

Amparándose en la imposible disociación entre la llamada economía tradicional y la nueva economía digital, y liderando el denominado *status quo approach*, que considera el ciberespacio como una propagación del mundo físico no necesitado de ningún régimen fiscal *ad hoc*; tanto la OCDE como la UE propugnaron entonces, y, en principio, lo continúan haciendo en la actualidad (aunque con una postura más matizada, como veremos) la plena vigencia de los principios tributarios y las categorías jurídicas hasta ese momento existentes, admitiéndose, no obstante, la necesidad de su adaptación al nuevo escenario económico digital, y descartaron, en consecuencia, la conveniencia de crear nuevas figuras tributarias que, de algún modo, incidiesen sobre este nuevo entorno interconectado.

En los últimos años, las razones de esta inicial moratoria fiscal han ido perdiendo fuerza, intensificándose en el ámbito internacional, europeo, y también nacional, el debate acerca de la posible incorporación de impuestos específicos que graven en cierto modo manifestaciones de capacidad económica generadas en el entorno digital. En este sentido, URICCHIO afirma que Internet, la nube, las tecnologías de la comunicación, la inteligencia artificial y la robótica, entre otros, han dejado de ser considerados como meros instrumentos, y expresan su idoneidad para plantearse como situaciones creadoras de riqueza que pueden reconducirse a las categorías tradicionales de capacidad económica (como la renta, el consumo, o el ahorro), o bien, a categorías totalmente nuevas (puede pensarse, señala este autor, en el valor del dominio de la información, difícilmente medible conforme a los parámetros tradicionales, o el derivado de las facilidades que la socialización de la robótica comporta)². En su opinión, ha llegado el momento de establecer y aplicar nuevos tributos que recaigan sobre las diversas formas de riqueza que la red, la nube y las nuevas tecnologías facilitadoras pueden generar; resultando preferible que estas nuevas figuras tributarias sean consensuadas en el plano internacional y europeo³. En parecidos términos, TREMONTI señala que la modernidad requiere nuevas

¹ En el Informe Final del Grupo de Expertos constituido en el seno de la Comisión Europea sobre “*Building the european information society for us all*” ya se afirmaba que “*In the case of trade in intangible information services, where notions of value are difficult to estimate or to monitor, taxation may well have to be based on the intensity of electronic transmission, for example by means of a 'bit tax'*” (European Commission: “*Building the European information society for us all. Final policy report of the high-level expert group*”, European Communities, 1997, p. 50).

En el Informe de 2014 presentado por el Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital en el marco de la Acción 1 del Plan BEPS se vuelve a plantear, como una de las posibles soluciones ante los desafíos de la economía digital, la introducción de un impuesto sobre las transacciones electrónicas o *bit tax* (Vid. OCDE: *Proyecto OCDE-G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014. Versión Preliminar*, 2014, p. 160).

² URICCHIO, A., y SPINAPOLICE, W.: “La corsa ad ostacoli della web taxation”, *Rassegna Tributaria*, n.º 3, 2018, ps. 454 y 455.

³ URICCHIO, A., y SPINAPOLICE, W., *cit.*, p. 456. Se muestran, asimismo, partidarios de la creación de nuevos tributos relacionados con este entorno digital, GALLO, F.: “Nuove espressioni di capacità contributiva”, *Rassegna Tributaria*, n.º 4, 2015, p. 780, y TREMONTI, G.: “La fiscalità nel Terzo Millennio”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º 1, 1998, p. 79.

concepciones de riqueza y nuevas técnicas para su medición, reconociendo que este nuevo escenario empujará a identificar e “inventar” nuevas formas de tributación⁴.

En este trabajo vamos a tratar de analizar, precisamente, las diferentes propuestas lanzadas con el objeto de someter a tributación la riqueza generada y obtenida digitalmente, o conectada, en su caso, con la transformación tecnológica, haciendo alusión, en primer lugar, a aquéllas que centran su atención en la operativa de las grandes empresas tecnológicas o altamente digitalizadas, y en particular, en determinados modelos de negocio digital basados en la prestación de determinados servicios online en los que cobra especial relevancia la participación activa de los usuarios. En segundo lugar, analizaremos las propuestas planteadas en relación a la que se considera materia prima por excelencia de la economía digital, los datos y su posible consideración como objeto imponible. Y, por último, aquellas propuestas que focalizan su atención en una concreta y determinada tecnología, como es la robótica avanzada e inteligencia artificial, planteándose, ante los profundos y significativos cambios que su uso generalizado conlleva en los modelos de producción, comercialización y prestación de bienes y servicios y en la organización del trabajo, la controvertida y sugerente cuestión acerca del posible establecimiento e implementación de un gravamen que tome en consideración el proceso de automatización industrial, y/o en su caso, el uso generalizado de “robots”. Para ello, prestaremos especial atención a las iniciativas que están siendo objeto de reflexión y análisis en el seno de la OCDE y UE, sin perjuicio de hacer igualmente alusión a algunas figuras tributarias específicamente creadas por algunos Estados sobre esta materia, y en particular, a la propuesta de incorporación de un Impuesto sobre determinados servicios digitales en nuestro ordenamiento jurídico.

2. CREACION DE VALOR EN LA ERA DIGITAL Y EL GRAVAMEN DE LA RIQUEZA GENERADA POR LAS APORTACIONES DE LOS USUARIOS EN LA RED

Uno de los principales desafíos de la fiscalidad en el ámbito internacional en conexión con la economía digital, reside, como reconoce SOLER ROCH, en lograr una imposición proporcionada y efectiva de las empresas que operan en la economía global y, al mismo tiempo, un reparto adecuado de esa contribución entre los Estados⁵. Existe consenso internacional acerca de la necesidad de disponer de un nuevo marco fiscal adaptado al actual contexto económico, globalizado y altamente digitalizado, y en el que, específicamente, se contemple la irrupción y evolución de los modelos de negocio digitales. Se parte de la premisa de que las disposiciones normativas aún vigentes relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades fueron concebidas a comienzos del siglo pasado para las denominadas empresas tradicionales que necesitan de una cierta presencia material en un determinado territorio para poder desarrollar su actividad económica en él; de ahí que tanto la configuración de los criterios de conexión como los relativos a la atribución de beneficios se fundamente, en gran medida, en la presencia física del operador económico en el territorio del Estado. Estas normas, sin embargo, no pueden aprehender el alcance global de las actividades digitales cuando la presencia física deja de ser un requisito necesario para poder desarrollar una actividad económica en un

⁴ Véase TREMONTI (cit., ps. 80 y 83), quien reconoce que “*Non è finora mai successo, nella storia, che l’emersione di nuove forme di ricchezza non sia stata seguita dall’emersione di nuove forme di tassazione*” (p. 83).

⁵ SOLER ROCH, M.T.: “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 183, 2019, p. 9 (versión electrónica).

concreto territorio. Como recuerda la Comisión Europea, en el contexto actual es posible realizar actividades comerciales en línea sin necesidad de presencia física, las empresas dependen cada vez más de activos intangibles difíciles de valorar, y cobran un mayor protagonismo los contenidos generados por los usuarios y la recopilación de datos de los mismos. Todo lo anterior determina, en opinión de esta Institución europea, que exista una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar en el que se pagan los impuestos⁶.

Precisamente, con el fin de conseguir que las grandes empresas, especialmente las tecnológicas o altamente digitalizadas, paguen su parte justa de impuestos (*fair share tax*)⁷ en los países en los que generan valor, y por tanto, incrementar los ingresos tributarios de los Estados mercado en los que operan, se ha emprendido en los últimos años una cruzada, liderada por organismos internacionales como la OCDE y ONU, y especialmente, en nuestro ámbito por la UE, sin que hasta la fecha se haya alcanzado consenso alguno acerca de una solución jurídica vinculante.

Las distintas propuestas que se han presentado, y que actualmente están siendo objeto de debate, tratan, en cierto modo, de reconocer y proteger los derechos impositivos de los países-mercado en los que las empresas, especialmente las tecnológicas, aunque no exclusivamente, tienen presencia comercial sin contar con una presencia física (o siendo ésta prácticamente inexistente); proponiendo una revisión de los criterios de conexión (o nexo); y, al mismo tiempo, tratando de identificar, en su caso, nuevos criterios de atribución de los beneficios respecto de estos modelos de negocio total o ampliamente digitalizados basados en activos, datos y conocimientos intangibles. Junto a estas propuestas encaminadas, como decimos, a redefinir los criterios de conexión y los relativos a la atribución de beneficios adaptándolos al contexto digital, se encuentran las soluciones inmediatas, formuladas además en algunos casos como medidas transitorias, consistentes en la creación de figuras tributarias específicas que graven los ingresos obtenidos por la prestación de determinados servicios digitales por parte de aquellas empresas que operen en el Estado de mercado sin contar con una presencia física significativa (y a las que haremos mención en los apartados siguientes).

2.1. La creación de valor en la era digital y las aportaciones de los usuarios en el epicentro del debate internacional y europeo.

⁶ Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM (2018) 148 Final, p. 1].

⁷ La mayor parte de las recientes propuestas de reforma del sistema de fiscalidad internacional encuentran su fundamento en esta exigencia de lograr una contribución justa de los grupos multinacionales que desarrollan modelos de negocio digitales. Como afirma CALDERÓN CARRERO, esta invocación del “*fair share of tax*” “no sólo tiene que ver con el objetivo de lograr una mayor justicia e integridad de tal sistema en conexión con los ordenamientos tributarios nacionales (...), sino que junto a ello cabe identificar otra razón de fondo que fundamentaría estas propuestas (y la tensión que genera entre los diferentes países: conflicto político y de *tax policy*) y que pasa por la articulación de un nuevo marco global de imposición societaria (no configuradora bajo un prisma antiabuso) que resulte sostenible en el contexto de una economía digitalizada y globalizada y que instrumente un nuevo reparto del poder tributario entre los Estados, que impactaría igualmente sobre las empresas internacionalizadas re-determinando la distribución geográfica de sus bases imponibles” (CALDERÓN CARRERO, J.M.: “El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, *Carta Tributaria*, n.º 39, 2018, p. 16 -versión electrónica-). Véase, asimismo, las consideraciones que, sobre la aparición de tributos basados en un componente de justicia material que expresa el principio del “*fair share tax*”, realiza GARCÍA NOVOA, C.: “Herramientas fiscales innovadoras y tributación de los robots”, en *Nuevas Tecnologías y Derecho. Retos y Oportunidades Planteados por la Inteligencia Artificial y la Robótica*, Editorial Juruá, Porto, 2019, ps. 75 a 78.

Partiendo de la premisa de que la aplicación de las actuales normas relativas al Impuesto sobre Sociedades ha provocado un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea valor, en particular, respecto de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios, tanto la OCDE como la Comisión Europea, han centrado sus esfuerzos en ofrecer medidas que permitan restablecer ese equilibrio respetando el que consideran principio subyacente en el Impuesto sobre Sociedades de que los beneficios deberían gravarse donde se genera valor⁸. Ahora bien, en el contexto actual no está claro qué es ese valor, cómo ha de ser medido y dónde se genera.

Lo primero a tener en cuenta es que, aun si estamos ante un concepto de difícil identificación, se ha convertido en un elemento clave en la toma de decisiones de los operadores económicos. Desde un punto de vista empresarial, el valor se crea a través del desarrollo y explotación de intangibles, una gestión eficaz del riesgo y alcanzando la excelencia operativa⁹.

En el ámbito fiscal, el foco de atención se ha centrado casi exclusivamente en la participación activa del usuario (cliente o consumidor) a través de Internet en ese proceso de creación de valor; partiendo de la premisa de que las reglas tradicionales de asignación de derechos tributarios no reflejan suficientemente “el valor creado por la participación del usuario”¹⁰. El punto de partida de este razonamiento se sitúa en el cambio del rol desempeñado por el cliente en el proceso de producción y de generación de valor de las empresas en el entorno digital. Tradicionalmente el cliente era considerado por la empresa un elemento externo a la cadena de valor, al que se ofrecía el producto o servicio una vez finalizado, sin que éste participase más que en su adquisición. En la actualidad, el cliente ha pasado a tener un papel más activo en el proceso de generación de valor por parte de la empresa; situándose, no ya al final de la cadena de valor, sino en medio de ella. Cuando los usuarios comparten experiencias personalizadas acerca de un determinado producto o servicio e interactúan con otros usuarios a través de las redes sociales, redes profesionales o foros; cuando prueban, o por el contrario, aplauden las prácticas de determinadas empresas a través de los distintos canales de comunicación digitales; cuando difunden información relacionada con determinados bienes, servicios, prácticas empresariales, o respecto de las propias corporaciones o entidades, entre otras actuaciones, están incidiendo, en gran medida, en el valor agregado de las empresas afectadas. Se habla, en este sentido, de co-creación de valor para hacer referencia a este papel activo que en el proceso de creación de valor desempeña, junto a la propia empresa, los trabajadores, proveedores y, especialmente, los clientes de la misma.

Ahora bien, no existe consenso sobre el impacto fiscal que esta participación de los usuarios y/o consumidores puede tener sobre el concepto “creación de valor” en la era de la digitalización¹¹. Como se reconoce en el Informe “Desafíos fiscales derivados de la

⁸ OECD: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 204 y ss; y Comunicación de la Comisión “Un Sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital”, de 21 de septiembre de 2017 [COM (2017) 547 Final, p. 7].

⁹ HADZHIEVA, E.: *Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Challenges and Remedies*, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, p. 18.

¹⁰ COM (2018) 148 Final, p. 3.

¹¹ Resulta, no obstante, una cuestión controvertida la elección de este principio de que los beneficios se graven donde se crea valor, como pone de manifiesto HADZHIEVA, E., *cit.*, p. 18. Puede consultarse también ESCRIBANO, E.: “Contribución de los usuarios a la creación de valor: un parámetro

Digitalización: Informe provisional 2018”¹² (en adelante, “Informe provisional OCDE 2018”), existen diferentes opiniones acerca de la pertinencia de considerar, y hasta qué punto, que la participación de los usuarios en las actividades digitales de las empresas contribuye a la creación de valor por parte de las mismas, y por ende, acerca de su posible incidencia en las normas fiscales internacionales. Con carácter general, las posturas de los países adheridos al Marco Inclusivo BEPS¹³ pueden clasificarse en tres grupos: un primer grupo integrado por países que consideran que la remisión a los datos y la participación de los usuarios puede generar asimetrías entre el lugar en el que tributan los beneficios y aquel en el que se genera valor, aunque reconocen que estas anomalías se circunscriben a unos modelos económicos determinados no siendo necesario, en consecuencia, llevar a cabo una reforma a gran escala. Un segundo grupo de países opinan que la transformación digital y la globalización plantean desafíos de cara a preservar y salvaguardar la eficacia del actual marco fiscal internacional, en lo concerniente a los beneficios empresariales, si bien estos desafíos no son exclusivos de los modelos de negocio altamente digitalizados. Y, por último, se sitúan aquellos países que se muestran satisfechos con el sistema tributario actualmente vigente, descartando la opción de llevar a cabo reformas de calado de las normas fiscales internacionales, entre otras razones, porque, en su opinión, aún es pronto para evaluar plenamente la incidencia que sobre estas cuestiones está (y pueda seguir) teniendo el resto de medidas adoptadas en el marco del Proyecto BEPS¹⁴.

Por otra parte, a pesar de la gran cantidad de documentos y publicaciones que están viendo la luz en los últimos años sobre esta cuestión, resulta una tarea infructuosa encontrar alguno en el que se proporcionen criterios que permitan determinar qué ha de entenderse por “creación de valor” a estos efectos, y cómo contribuye, en particular, la participación del usuario a su generación; lo que, en opinión de SCHÖN, determina que pueda considerarse cuanto menos prematuro y peligroso construir una casa sobre unos cimientos que no están lo suficientemente asentados¹⁵. Debiera aclararse, ante todo, el significado de la expresión “creación de valor” en el ámbito de la economía digital para, a partir de ahí, poder establecer unas reglas de atribución de beneficios en los modelos de negocio digitales que, de algún modo, tomen en consideración su relación con la participación de los usuarios.

Y si bien, como estamos diciendo, resulta difícil atribuir un significado a la expresión “creación de valor” en el ámbito de la economía digital, no resulta menos complicado determinar dónde se ha creado dicho valor añadido. Tanto para la OCDE,

ambiguo, problemático y notoriamente inconsistente con la propuesta europea de establecimiento permanente digital”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2019.

¹² OCDE: *Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018*, Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París, 2018.

¹³ En 2016 la OCDE y el G20 establecieron el Marco Inclusivo sobre Proyecto BEPS para permitir, a los países y jurisdicciones interesados, trabajar conjuntamente con los miembros de la OCDE y el G20 en el desarrollo e implementación del paquete BEPS. Puede consultarse, al respecto, el documento informativo “Marco Inclusivo de BEPS. Una respuesta global a un problema global” (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>; última consulta el 02/04/2020).

¹⁴ Véase el Informe Provisional OCDE 2018, ps. 58 y 59. Puede consultarse, asimismo, el documento titulado “Resumen de los Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización: Informe Provisional 2018”, publicado en la página web de la OCDE (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>; última consulta el 02/04/2020).

¹⁵ SCHÖN, W.: “Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Financer, Working Paper* n.º 11, 2017, p. 5.

como para la Comisión Europea que, como ya hemos indicado, parten de la premisa de que es la participación del usuario en las actividades digitales de la empresa la que genera valor para ésta, dicho valor se crea en el Estado o Estados donde estén establecidos los usuarios. De ahí que, como veremos, en las figuras impositivas propuestas hasta la fecha con el fin de gravar los ingresos de las empresas que prestan determinados servicios digitales en los que la contribución de los usuarios puede considerarse esencial, en particular, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en sus distintas variantes) se otorga la potestad de gravamen al Estado en el que se encuentran situados dichos usuarios. Se asume de este modo que el Estado donde se utilizan, consumen o prestan determinados bienes o servicios digitales tiene derecho a gravar los ingresos derivados de dichas actividades empresariales por ser éste el lugar donde se produce la “creación de valor”¹⁶. Este planteamiento, no obstante, no está exento de controversia. Para KEMMEREN el lugar donde se crea valor es aquél en el que el individuo añade o agrega el elemento intelectual¹⁷, no resultando necesario a efectos fiscales incorporar modificaciones normativas en cuanto que este elemento ya ha sido tomado en consideración en el marco del principio de plena concurrencia o *arm's length*¹⁸. SCHÖN, por su parte, considera que, más que atender a la creación de valor por parte del usuario, se debería tener en cuenta las inversiones específicas que realiza la empresa en el país de mercado (ya se trate de inversiones tangibles o intangibles); de tal modo que, aplicando los criterios vigentes, se asignen los beneficios a aquellos países en los que se encuentre una inversión digital cualificada o significativa por parte del contribuyente. En su opinión, empoderar a los países mercado puede seguir dos trayectorias diferentes: de un lado, un conjunto de reglas basadas en la noción de “presencia digital” que simplemente miran hacia el lado de la demanda del mercado, y de otro, un conjunto de normas basadas en la noción de “inversión digital” como sustituto de una fuente productiva de ingresos establecida por el contribuyente en relación con el mercado¹⁹.

En cualquier caso, no cabe duda, siguiendo a CALDERÓN CARRERO que esta justificación consistente en restablecer la coherencia entre la creación de valor y la tributación tomando en consideración la participación de los usuarios en los modelos de negocios de las empresas tecnológicas plantea problemas de encaje en el actual sistema de fiscalidad internacional en el que se atiende al valor creado por el productor de un bien o servicio a través de sus activos, funciones y riesgos²⁰. Como señalan BECKER y ENGLISH en el actual sistema tributario internacional el valor de un bien o servicio es equivalente a su precio de venta y se genera internamente por el proveedor de aquéllos a través del proceso de producción, por lo que el lugar de creación de valor es aquél donde se desarrolla este proceso y, en consecuencia, sólo podrá considerarse que los consumidores de los bienes y servicios contribuyen a la creación de valor si toman parte de dicho proceso de producción²¹. Conforme a este modelo, por tanto, los consumidores

¹⁶ NOCETE CORREA, F.J.: “«Ilusión» fiscal y economía digital: ¿hacia una planificación normativa agresiva?”, *La Ley*, n.º 11231, 2018, p. 3.

¹⁷ Señala este autor que las cosas no producen valor añadido por sí mismas, sino que dicho valor se crea por su uso intelectual. Los datos en bruto, por ejemplo, no crean valor. Éste sólo se produce si se analizan mediante algoritmos, y para ello, resulta imprescindible la intervención intelectual del ser humano (por ejemplo, la actuación de un programador que diseñe dichos algoritmos) (KEMMEREN, E.: “Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?”, *EC Tax Review*, n.º 2, 2018, p. 73).

¹⁸ OECD: *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 409.

¹⁹ SCHÖN, W., *cit.*, p. 23.

²⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M., *cit.*, p. 4.

²¹ BECKER, J., and ENGLISH, J.: “EU Digital Services Tax: A Populist and Flowed Proposal”, *Kluwer International Tax Blog*, March 16, 2018.

sólo podrían tenerse en cuenta a efectos de determinar las reglas de atribución de beneficios y criterios de conexión si se consideran parte del proceso de producción de la empresa²². Lo anterior nos sitúa ante la necesidad de determinar, por un lado, en qué supuestos puede considerarse que los usuarios y/o consumidores forman parte del proceso de producción, dilucidando si, a estos efectos, basta con su mera presencia en una concreta plataforma digital o la simple aportación de datos, o si se requiere una implicación más activa; y de otro, si esta participación en el proceso productivo es exclusiva de determinados modelos de negocio de la economía digital, o si, por el contrario, pueden encontrar su equivalente en la economía tradicional²³. Precisamente, las últimas propuestas lanzadas por la OCDE pretenden solventar estos interrogantes proponiendo la incorporación de un nuevo nexo, y la correlativa modificación de los criterios de atribución de beneficios, para los denominados “grandes negocios orientados al consumidor” como veremos a continuación.

2.2. Las principales propuestas de la OCDE ante los desafíos de la Economía digital. Hacia una solución específica para “los grandes negocios orientados al consumidor”.

2.2.1. Antecedentes

Como resulta de sobra conocido, la Acción 1 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (conocido como Plan de Acción BEPS, por sus siglas en inglés) pretende abordar los desafíos fiscales de la economía digital, realizándose un análisis acerca del modo en que las empresas de la economía digital añaden valor y obtienen beneficios para determinar si es preciso, y hasta qué punto lo es, adaptar las normas fiscales actuales para tener en cuenta las características específicas de esas actividades económicas y evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En el Informe de 2015 sobre esta Acción se puso de manifiesto que, si bien la economía digital no difiere sustancialmente de la economía tradicional, no puede ignorarse que el progreso en las tecnologías digitales ha incidido en la forma en la que se desarrollan las actividades económicas, y al mismo tiempo, ha motivado la aparición de nuevos modelos de negocio que presentan algunas características potencialmente relevantes desde la perspectiva fiscal²⁴, y que han de ser tenidas en cuenta al tratar de adaptar el actual modelo de tributación internacional a este entorno digital en constante e imparable evolución.

En el Informe se hace hincapié, de un lado, en las distintas formas en que la digitalización ha potenciado los riesgos de prácticas abusivas en relación con la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios; reconociéndose, a estos efectos, que algunas de las medidas propuestas en el marco de las demás Acciones BEPS pueden reducir su impacto²⁵; y, al mismo tiempo, se pone de manifiesto que la digitalización plantea retos más amplios, relacionados con la determinación de los criterios de sujeción, con el uso y tratamiento fiscal de los datos, y con la calificación de determinadas rentas obtenidas en este entorno digital. Precisamente, para dar respuesta a estas cuestiones se formulan diversas propuestas, consistentes, esencialmente, en la introducción de un

²² CALDERÓN CARRERO, J.M., *cit.*, p. 4.

²³ Véase NOCETE CORREA, F.J., *cit.*, ps. 6 y 7.

²⁴ Entre estas características se incluye la elevada movilidad de los activos intangibles, los usuarios y las funciones; la remisión a los datos; los efectos de la red; el incremento de modelos de negocio multilaterales; la aparición de determinadas actividades económicas ofertadas en régimen de monopolio u oligopolio; y la volatilidad ocasionada por la disminución de los obstáculos a los intercambios comerciales (Vid. OCDE, Informe Final 2015, p. 16).

²⁵ OCDE, Informe Final 2015, ps. 77 a 95, y p. 135.

nuevo nexo basado en la presencia económica significativa; el sometimiento de determinadas transacciones digitales a una retención en la fuente; y/o, en su caso, la creación de un impuesto de igualación (*equalization levy*); aunque finalmente no se recomendó la adopción de ninguna de ellas a la espera de que las medidas desarrolladas en el marco de las demás Acciones del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre la problemática identificada en el ámbito de economía digital²⁶.

En 2018 se hace público el ya mencionado “Informe Provisional” en el que se realiza un balance de los progresos alcanzados y de los retos aún pendientes. En relación a los efectos de la digitalización de la economía sobre las prácticas BEPS, el Informe provisional evalúa el impacto que ha tenido la puesta en práctica de las medidas salidas de los informes BEPS sobre los diferentes desafíos planteados por la transformación digital de la economía, y destaca cómo, a pesar de que dichas medidas se han adoptado recientemente y constituyen estándares mínimos, sus efectos comienzan a ser visibles. Por otra parte, respecto de los desafíos más amplios planteados por la digitalización, el Informe subraya, una vez más, los rasgos distintivos que se observan generalmente en los modelos económicos altamente digitalizados: el que se ha denominado “magnitud sin multitud”, la fuerte dependencia de los activos intangibles y el papel de los datos y de la participación de los usuarios, incluidos los efectos de red²⁷; y pone de manifiesto la discrepancia existente entre los países miembros acerca de si estos rasgos diferenciadores contribuyen realmente a la creación de valor de las empresas, y en qué medida, cuestionando, en consecuencia, si ha de dar lugar, o no, a una modificación de las reglas fiscales internacionales vigentes. Partiendo de estos puntos de vista divergentes, se acordó revisar los criterios para la determinación de la existencia de un nexo y las reglas de atribución de beneficios, con el fin de elaborar y presentar un Informe final en 2020.

Entre las medidas examinadas en este Informe provisional, y en particular, entre aquéllas concebidas como solución transitoria, se menciona, reconociendo la división existente entre los Estados partidarios y detractores, la posible creación de un impuesto especial sobre la prestación de determinados servicios digitales que se aplique al importe bruto satisfecho como contraprestación al suministro de dichos servicios en la jurisdicción de mercado²⁸; señalándose, entre otros aspectos, que este tipo de medidas deberían limitarse a determinados servicios digitales específicos y no aplicarse generalizadamente a todos los servicios por el mero hecho de que se prestan por Internet²⁹. Se debería poner el acento, a estos efectos, en aquellos servicios en los que la participación de los usuarios es relativamente alta, y se formulan una serie de recomendaciones a tener en cuenta al implementar este tipo de medidas. Se advierte, en este sentido, que un impuesto especial que se aplica a una amplia gama de empresas con una variación significativa en la rentabilidad y diferentes grados de digitalización puede tener un impacto más disruptivo e impredecible en la economía nacional, lo que puede socavar la innovación y el crecimiento en la oferta de servicios y soluciones digitales³⁰.

2.2.2. En búsqueda de una solución estructural a nivel internacional para 2020. Análisis de las últimas propuestas presentadas.

El Marco Inclusivo sobre BEPS publicó en enero de 2019 una concisa declaración política en la que, con el fin de alcanzar una solución estructural sobre los retos de la

²⁶ OCDE, Informe Final 2015, ps. 132 y 133.

²⁷ OCDE, Informe Provisional 2018, ps. 51 a 59.

²⁸ OCDE, Informe Provisional 2018, p. 178.

²⁹ OCDE, Informe Provisional 2018, p. 185.

³⁰ OCDE, Informe Provisional 2018, p. 185.

fiscalidad en la economía digital, organiza las diferentes propuestas presentadas hasta ese momento en torno a dos grandes pilares³¹. El Primer Pilar se centra en la atribución de los derechos de imposición en el ámbito internacional con el fin de revisar los criterios de conexión y las normas sobre imputación de beneficios a cada jurisdicción (*re-allocation of profit and revised nexus rules*); mientras que el Segundo Pilar se ocupa de algunas cuestiones pendientes relativas a la erosión de las bases imponibles y al traslado de beneficios (*Global anti-base erosion proposal*)³².

El Primer Pilar, por tanto, aborda las consecuencias de la digitalización de la economía, y su incidencia en la distribución del poder tributario a nivel internacional, replanteando dos de las cuestiones esenciales que fundamentan el actual Derecho Fiscal Internacional, como son las relativas a los criterios de conexión y las normas sobre atribución de beneficios, con el fin principal de reconocer una mayor potestad de gravamen a la jurisdicción de mercado y/o del usuario. Las propuestas lanzadas en torno a este Pilar, en consecuencia, persiguen un mismo objetivo común, intentar reconocer, desde ángulos diferentes, el valor creado por la actividad o participación de una empresa en el Estado de mercado o, en su caso, en aquél en el que se encuentren los usuarios; aspectos que, en opinión del Marco Inclusivo BEPS, no son suficientemente tenidos en cuenta en el actual marco normativo internacional. En un primer momento, el Marco Inclusivo planteó tres posibles soluciones encaminadas a la consecución de este fin, articuladas en torno a la participación del usuario (*user participation*), los intangibles de comercialización (*marketing intangibles*), o sobre el concepto de presencia económica significativa (*significant economic presence*)³³.

La primera de las alternativas planteadas toma en consideración la relevancia que la colaboración de los usuarios y su participación activa tiene en el proceso de creación de valor de determinadas empresas altamente digitalizadas, y en particular, respecto de determinados modelos de negocio digitales como son las plataformas de redes sociales, los motores de búsqueda y los mercados en línea. En la actualidad, este valor generado por la participación de los usuarios no se traduce en ingreso fiscal alguno para el Estado en el que éstos se encuentran. Por ello, partiendo del reconocimiento de que los métodos tradicionales de fijación de precios de transferencia resultan poco eficaces para definir la parte de beneficios que deben ser atribuidos a la jurisdicción del usuario, en los casos en los que la entidad empresarial no cuente con una presencia material en dicho territorio, y con el fin de alinear mejor la atribución de beneficios con la creación de valor, la propuesta plantea revisar las actuales normas de atribución de beneficios para tener en cuenta, precisamente, las aportaciones de los usuarios a dicho proceso de creación de valor. Al mismo tiempo, se sugiere una revisión de los criterios de conexión con el fin de

³¹ Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Declaración política, aprobada por el Marco Inclusivo sobre BEPS el 23 de enero de 2019, OCDE 2019 (Disponible en www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf; última consulta 21/01/2020).

³² En relación a este Segundo Pilar, no específicamente referido a la economía digital, se recogen propuestas encaminadas a garantizar una tributación mínima global de los grupos multinacionales, y evitar así una posible erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

³³ Estas propuestas se recogieron en el documento de consulta pública OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document. 13 February – 6 March 2019*”. La propuesta referida a la participación del usuario se describe en las páginas 9 a 11, la relativa a los intangibles de comercialización en las páginas 11 a 16, y por último, la referente a la presencia económica significativa en las páginas 16 y 17 del referido documento. En el mes de mayo de 2019 se hizo público OCDE: *Programme of Work to develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, París, 2019.

reconocer a la jurisdicción en la que se sitúan los usuarios el derecho a gravar dichos beneficios residuales. Esta medida, por tanto, sólo afecta a los modelos de negocios altamente digitalizados (en particular a los referidos anteriormente) que se apoyan sobre una base de usuarios especialmente activos; no alcanzando al resto de empresas que mantienen con sus clientes y usuarios relaciones comerciales más clásicas.

Desde otro punto de vista, aunque con la misma finalidad, se ha sugerido otra posible medida, con un ámbito de aplicación más amplio al no estar focalizada exclusivamente en las empresas altamente digitalizadas, fundamentada en el concepto de intangibles de comercialización (*marketing intangibles*). A estos efectos, podemos entender por este tipo de intangibles, siguiendo la definición recogida en las Directrices sobre Precios de Transferencia, a aquel activo intangible “vinculado a las actividades de comercialización, que contribuye a la explotación comercial de un producto o servicio, o que tiene un valor de promoción importante para el producto en cuestión. Dependiendo del contexto los intangibles de comercialización pueden incluir, por ejemplo, marcas comerciales, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con clientes, así como los datos de propiedad exclusiva sobre el mercado y los clientes, que se utilizan en la comercialización y venta de bienes o servicios a clientes o que contribuyen a ellas”³⁴. Se considera en esta propuesta que existe un vínculo funcional intrínseco entre los intangibles de comercialización y la jurisdicción de mercado³⁵, y partiendo de esta consideración se sugiere una revisión de las normas actuales de fijación de precios de transferencia y de las disposiciones contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición con el fin de permitir que parte de los ingresos derivados de los intangibles de comercialización y los riesgos que les son inherentes sean atribuidos a la jurisdicción de mercado.

Por último, se lanza una propuesta basada en el concepto de “presencia económica significativa” (*Significant Economic Presence*). A estos efectos, se señalan como criterios a tener en cuenta para considerar que un no residente tiene una presencia relevante y continuada en un determinado país, los ingresos generados (que puede ser considerado el criterio principal, aunque no exclusivo), junto a otros factores como la existencia de una comunidad de usuarios y la recogida de datos de los mismos, el volumen de contenido digital obtenido en dicha jurisdicción, la facturación y cobro en moneda local, la utilización de una página web en la lengua local, la responsabilidad asumida por la entrega final de productos a los clientes, el suministro por parte de la empresa de servicios de mantenimiento o reparación postventa, o el desarrollo de actividades de marketing o de promoción de manera continuada.

Un paso más en la búsqueda de una solución global se ha dado el pasado mes de octubre al hacerse pública una nueva propuesta de “Enfoque Unificado” en relación a este Primer Pilar, que permita reasignar los derechos de imposición en favor de la jurisdicción

³⁴ OCDE: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, traducido por el Instituto de Estudios Fiscales, IEF, Madrid, 2018, p. 32.

³⁵ Se reconoce que este vínculo funcional intrínseco se puede manifestar de dos modos diferentes. De un lado, algunos intangibles de comercialización, como las marcas o denominaciones comerciales, se muestran e incrementan su valor a través de la actitud favorable que manifiestan los consumidores hacia los mismos, lo que podría permitir considerar que han sido creados en cierto modo en la jurisdicción de mercado; y de otro lado, existen otros intangibles de comercialización, como los datos sobre clientes, las relaciones con los clientes y listas de clientes, que son fruto de las actividades dirigidas a clientes y usuarios situados en la jurisdicción de mercado, lo que, nuevamente, permite considerar que dichos intangibles han sido creados en dicha jurisdicción (OCDE: *Public Consultation Document. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, 13 February – 6 March 2019, p. 12).

de mercado³⁶. Resumidamente, los aspectos más destacados de esta propuesta unificada, que está siendo debatida en estos momentos, son los siguientes:

En primer lugar, no se ciñe a los modelos de negocio digitales o altamente digitalizados, sino que comprende bajo su ámbito de aplicación a los denominados “grandes negocios orientados al consumidor”, considerando como tales, en principio, aquellos negocios cuyos ingresos derivan de la venta de productos de consumo y de la prestación de servicios digitales orientados al consumidor; si bien, no se aporta una definición de este concepto ni se mencionan criterios que permitan encuadrarlo. Queda aún por delimitar qué sectores podrían quedar excluidos (citándose, a título ejemplificativo, las industrias extractivas y de materias primas, y los servicios financieros), así como, concretar la adopción de limitaciones en base al tamaño de la empresa (sugiriéndose, de momento, el umbral de 750 millones de euros de ingresos que coincide con el adoptado en el ámbito del informe país por país).

Se propone crear, por otra parte, un nuevo nexo que no esté condicionado por la presencia física, sino que tome en consideración “los casos en los que una empresa participe de forma continuada y significativa en la economía de la jurisdicción de mercado, mediante la interacción e implicación del consumidor, independientemente de su nivel de presencia física en la jurisdicción”³⁷. Se reconoce a estos efectos que la forma más sencilla de implementar este nuevo criterio de sujeción sería definir un umbral de ingresos en ese concreto mercado (cuyo importe podría adecuarse a la dimensión de dicho mercado) como principal indicador de la participación continuada y significativa en ese territorio. Este nuevo criterio de sujeción, por tanto, se fundamenta esencialmente en el nivel de ventas alcanzado en un determinado país³⁸.

En coherencia con la delimitación de este nuevo criterio de sujeción, se propone, a su vez, un nuevo mecanismo de atribución de beneficios, para los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación de esta propuesta, basado en tres elementos cuantitativos, cuya determinación en la práctica resulta bastante compleja y dificultosa:

En primer lugar, se reasigna una parte del beneficio residual imputado de un grupo multinacional al mercado, por grupo o por línea de negocio (el denominado “Importe A”). Se reconoce, por tanto, a la jurisdicción de mercado el derecho a gravar una parte de ese beneficio residual imputado al grupo multinacional; siempre que, aún sin contar presencia física, se alcance el umbral de ingresos en dicha jurisdicción determinante de la aplicación del nuevo criterio de sujeción. Con carácter general, este beneficio residual imputado sería el beneficio restante después de atribuir a los países donde se realizan las actividades lo que se consideraría la rentabilidad rutinaria imputada a dichas actividades (en base a las funciones, activos y riesgos asumidos de conformidad con el principio de plena competencia). Para ello será necesario, tal y como se aclara en la propuesta, determinar el nivel de la rentabilidad rutinaria imputada y también decidir qué proporción de esa

³⁶ OCDE: *Documento para la consulta pública. El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar*. 9 de octubre – 12 de noviembre de 2019 (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>; última consulta el 02/04/2020).

³⁷ OCDE, *El Enfoque Unificado...*, cit., p. 9.

³⁸ Por otra parte, se declara la intención de que el umbral de ingresos que se fije “no sólo cree un nexo para los modelos de negocio basados en la venta remota a los consumidores, sino que también se aplique a los grupos que venden en un mercado a través de un distribuidor” (OCDE, *El Enfoque Unificado...*, cit., ps. 9 y 10).

rentabilidad residual imputada correspondería al mercado, la cual se atribuiría a su vez a mercados concretos mediante una fórmula basada en las ventas³⁹.

En segundo lugar, se prevé una remuneración fija que compense funciones básicas de comercialización y distribución que tengan lugar en la jurisdicción de mercado (Importe B);

Y, por último, se contempla una compensación (Importe C) que se corresponde con una atribución de beneficios adicional (determinada conforme a las normas actuales sobre precios de transferencia) a la jurisdicción de mercado, cuando la remuneración fija de la actividad de referencia citada anteriormente (Importe B) no cubra todas las funciones desempeñadas en dicha jurisdicción.

Vemos, por tanto, cómo la propuesta de Enfoque Unificado formula tres tipos de beneficios imponibles susceptibles de ser atribuidos, de acuerdo con las circunstancias de cada caso concreto, a la jurisdicción de mercado⁴⁰. Se pretende, de este modo, resolver los problemas planteados por la participación remota y no física de algunos negocios en la jurisdicción de mercado, mediante la creación de un nuevo nexo identificado, fundamentalmente, con la superación de un determinado umbral de ingresos en la jurisdicción de mercado como indicador de una presencia continuada y significativa en la misma, y el reconocimiento a esa jurisdicción de un nuevo derecho a gravar una parte de los beneficios residuales o no rutinarios de dicho grupo multinacional.

2.3. La posición de la UE ante los desafíos fiscales de la economía digital. El intento frustrado de crear un Impuesto europeo sobre determinados servicios digitales.

En el marco de la estrategia orientada a garantizar el correcto funcionamiento del Mercado Único Digital⁴¹ y con el propósito de ofrecer una solución europea a la problemática fiscal planteada por la digitalización e internacionalización de las actividades económicas, la Comisión Europea, tal y como anunciara en su Comunicación “*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*”⁴², presentó, en marzo de 2018, un ambicioso paquete de medidas cuya finalidad última era garantizar un sistema de imposición europeo adaptado a los desafíos que plantea la transformación tecnológica⁴³. La Comisión Europea abogaba entonces (y en cierta medida lo continúa haciendo en la actualidad, en cuanto que la mayor parte de las propuestas presentadas no han sido retiradas u oficialmente rechazadas), por una solución estructural a largo plazo, integrada en el marco del Impuesto sobre Sociedades, y que se articula a través de la aprobación de una nueva Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa y su conexión con la referente a la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades; junto a una

³⁹ OCDE, *El Enfoque Unificado...*, cit., p. 11.

⁴⁰ El nuevo derecho de imposición que recae sobre el beneficio residual del grupo empresarial al que se refiere el Importe A, conlleva un incremento de los beneficios atribuidos a la jurisdicción de mercado, siempre que, eso sí, se cumpla con la exigencia de presencia continuada y significativa en dicha jurisdicción, conforme al nuevo nexo propuesto. En el caso de los otros tipos de beneficios descritos (Importes B y C) sólo resultarán aplicables cuando exista un nexo tradicional en la jurisdicción de mercado (esto es, una filial o un establecimiento permanente).

⁴¹ Comunicación de la Comisión “Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa”, de 6 de mayo de 2015 [COM (2015) 192 Final].

⁴² Comunicación de la Comisión “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital”, de 21 de septiembre de 2017 [COM (2017) 147 Final].

⁴³ Comunicación de la Comisión “Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital”, de 21 de marzo de 2018 [COM (2018) 146 Final].

Recomendación a los Estados miembros para que incluyan estas disposiciones normativas sobre una presencia digital significativa y la correlativa atribución de beneficios en sus Convenios para evitar la doble imposición⁴⁴. A la espera de que estas medidas se implementen, o en su caso, hasta que se acuerde una solución global a nivel internacional, proponía, como solución inmediata de carácter transitorio, la adopción de un nuevo Impuesto Europeo sobre Determinados Servicios Digitales.

2.3.1. La integración de la fiscalidad de la economía digital en el marco internacional del Impuesto sobre Sociedades

Resulta evidente que, para la Comisión Europea, la solución óptima implica la integración de la fiscalidad de la economía digital en el marco internacional (o, al menos, europeo) general del Impuesto sobre Sociedades. Para esta institución europea, esta integración, a escala de la UE, ha de producirse a través de su propuesta relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS); dado que, en su opinión, ésta constituye un instrumento eficaz para la asignación de ingresos al lugar donde se genera valor, y, al mismo tiempo, sirve de instrumento de lucha contra la elusión fiscal y las prácticas de planificación fiscal agresiva en línea con algunas de las acciones prioritarias del Plan BEPS.

A este respecto, conviene recordar que la Comisión relanzó en 2016 la Propuesta de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, que viene a sustituir a la presentada con este fin en 2011⁴⁵. En esta ocasión se opta por un enfoque gradual, diferenciando dos fases, con el fin de llegar, en una primera etapa, a un acuerdo sobre los diversos elementos de la base imponible común, y posponer, para un momento posterior, los trabajos en el ámbito de la consolidación⁴⁶. Resulta llamativo que, pese a que se presentasen estas Propuestas relativas a la BICCIS en 2016, no se realice en ellas referencia alguna a los retos y desafíos que la digitalización de las actividades económicas plantea, y que venían siendo objeto de análisis y reflexión, tanto en el plano internacional, como en el propio europeo.

Precisamente con el propósito de suplir estas posibles carencias, y completar el contenido de la iniciativa lanzada respecto de la BICCIS, se ha presentado la Propuesta de Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁴⁷. En ella se incorpora un nuevo nexo imponible, basado en la *presencia digital significativa*, que venga a complementar la definición existente de establecimiento permanente. Para ello, atendiendo a la heterogeneidad de los modelos de negocio digitales, se seleccionan tres criterios (presentes en este tipo de negocios, aunque con diversa intensidad), a través de los cuales se puede inferir que una empresa tiene una presencia económica cualificada en un determinado territorio; tratándose de: los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital. Estos criterios, por tanto, son considerados como valores de referencia a través de los cuales se puede determinar la “huella digital” de un negocio en una jurisdicción. Además, para cada uno de estos valores

⁴⁴ Recomendación de la Comisión UE C (2018) 1650 final, de 21 de marzo de 2018.

⁴⁵ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre Sociedades, de 3 de octubre de 2011 [COM (2011) 121 final].

⁴⁶ Por este motivo, la Comisión ha presentado, en la misma fecha (25 de octubre de 2016) dos propuestas: la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades [COM (2016) 685 final], y la Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) [COM (2016) 683 Final].

⁴⁷ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, de 21 de marzo de 2018 [COM (2018) 147 Final].

se fija un umbral a través del cual se mide la intensidad de la presencia económica de la entidad en esa concreta jurisdicción. En particular, se considera que existe “una presencia digital significativa” en un Estado miembro cuando la actividad desarrollada por una entidad (residente o no en territorio europeo) consista, total o parcialmente, en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital, y se cumplan, además, una o varias de las siguientes condiciones: a) la proporción de los ingresos totales obtenidos en un período impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo período impositivo sea superior a 7 millones de euros; b) el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que están situados en ese Estado miembro en dicho período impositivo sea superior a 100.000; y/o c) el número de contratos entre empresas (B2B) para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese período impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3.000⁴⁸. Por su parte, las normas propuestas de asignación de beneficios a una presencia digital significativa se basan en el marco vigente aplicable a los establecimientos permanentes, y por ende, en las Directrices sobre Precios de Transferencia, al que se incorporan algunas modificaciones con el objeto de reflejar mejor la creación de valor en las actividades digitales, y en particular, la relevancia de los activos intangibles y las actividades desarrolladas digitalmente relacionadas con datos y usuarios⁴⁹.

2.3.2. El Impuesto europeo sobre determinados servicios digitales y otras medidas similares unilaterales

Como solución transitoria, la Comisión Europea apostó en 2018 por la creación de un Impuesto Europeo sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, ISD)⁵⁰. El fundamento de este impuesto, que enlaza con el espíritu subyacente en las propuestas planteadas en relación a la Acción 1 del Plan BEPS, reside en identificar el lugar de creación de valor con el/los Estado/s en los que se ubican los mercados en los que se prestan o consumen los bienes o servicios digitales. Se persigue, por tanto, ampliar la potestad de gravamen del Estado de destino sobre las rentas derivadas de bienes y servicios comercializados en su jurisdicción sin que, por otra parte, se altere sustancialmente los elementos esenciales del actual sistema de fiscalidad internacional.

El ISD grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. El Impuesto no alcanza a cualquier “servicio digital”, entendiendo por tal “*un servicio que se presta a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, esté básicamente automatizado y requiera una intervención humana mínima*”⁵¹; sino que recae,

⁴⁸ Véase el artículo 4 de la Propuesta de Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, ya citada.

⁴⁹ Esta Propuesta de Directiva cuenta con el dictamen favorable, tanto del Comité Económico y Social Europeo, como del Comité de las Regiones, quienes, no obstante, han sugerido que se incremente el umbral de 7 millones de euros para crear un establecimiento permanente a partir del cual se aplique el nuevo régimen. Véase, en este sentido, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, publicado en el DOUE C367/73, del 10/10/2018, y el Dictamen del Comité Europeo de las Regiones – Fiscalidad de la economía digital (2019C 86/03), publicado en el DOUE C86/14, de 01 de marzo de 2019. Puede consultarse, por otra parte, el análisis que de esta Propuesta de Directiva realiza CALDERÓN CARRERO, J.M., *cit.*, ps. 5 a 9.

⁵⁰ Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre Servicios Digitales que grava los ingresos procedentes de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM (2018) 148 final].

⁵¹ Definición de servicio digital recogida en el artículo 3 de la Propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una Presencia Digital Significativa, y que

exclusivamente, sobre unos concretos y específicos servicios digitales que, compartiendo los rasgos esenciales de la definición genérica que acabamos de reproducir, se singularizan por el significativo valor añadido que aportan los usuarios. Los servicios que se inscriben dentro del ámbito de aplicación de este impuesto son, por tanto, aquéllos en los que la participación del usuario constituye una contribución esencial para la empresa que realiza la actividad digital, y en consecuencia, tiene un valor económico para la misma, hasta tal punto que, sin la implicación de los usuarios, difícilmente existiría dicho modelo de negocio⁵². Ahora bien, lo que se pretende someter a tributación no es la mera participación del usuario, sino los ingresos obtenidos por la monetización de la contribución del mismo.

En particular, los servicios digitales que se toman en consideración son, en primer lugar, los consistentes en la inclusión en una interfaz digital (entendiendo por tal, cualquier tipo de programa informático accesible a los usuarios, ya se trate de un sitio web o de una aplicación) de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Resulta indiferente, a estos efectos, que la interfaz sea propiedad, o no, de la entidad responsable de incluir en ella la publicidad; dado que lo relevante es determinar quién es la entidad responsable de facilitar que la publicidad aparezca en dicha web o aplicación. En segundo lugar, se toman en consideración determinados servicios de intermediación cuya función esencial consiste en facilitar la puesta en contacto entre usuarios (servicios de intermediación en línea). En el caso de que la interfaz multifacética o plataforma intermediaria posibilite no sólo el contacto o comunicación entre usuarios, sino que facilite también la entrega de bienes o la prestación de servicios entre dichos usuarios; estas operaciones subyacentes, y los posibles ingresos obtenidos por los usuarios, quedarán fuera del ámbito de aplicación de este impuesto. Asimismo, respecto de estos servicios de intermediación, se declaran expresamente excluidos los ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios contratados *on line* a través del sitio web del proveedor de los mismos (esto es, cualesquiera operaciones de comercio electrónico, siempre que, eso sí, dicho operador no actúe como intermediario); junto a la prestación de servicios de comunicación y pago (como los servicios de mensajería instantánea, de correo electrónico y de pago electrónico), y los servicios consistentes en el suministro de contenidos digitales, como los programas informáticos, aplicaciones, juegos, música, vídeos o textos, independientemente de que se acceda a ellos mediante descarga o mediante emisión en flujo continuo, siempre que dicho suministro de contenidos digitales sea realizado por la propia entidad, y no entre usuarios. Por último, se declaran imposables los ingresos derivados de la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales. En este caso se excluyen expresamente determinados servicios y actividades de inversión y operaciones financieras⁵³.

Resulta, en principio, evidente que los servicios digitales seleccionados, y los modelos de negocio que los desarrollan, se caracterizan por el papel protagonista que asumen los usuarios en la creación de valor; si bien, cabe plantearse si en esta delimitación del ámbito objetivo de aplicación de este impuesto, están todos los que son, o si se echa en falta algún servicio digital más. De hecho, uno de los aspectos más controvertidos de

se corresponde con la definición de “prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica” que figura en el artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común el Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁵² En esta idea se insiste en diversas ocasiones en la Propuesta de Directiva relativa al ISD, ya citada, ps. 7 y 8.

⁵³ Véase el artículo 3 de la Propuesta de Directiva relativa al ISD, ya citada.

la propuesta ha sido precisamente esta selección de servicios digitales imposables al existir otros supuestos en los que el mero consumo de servicios digitales a través del que se obtienen los datos de los usuarios que luego son monetizados por las plataformas no han sido tenidos en cuenta por la Comisión⁵⁴.

Por su parte, serán considerados sujetos pasivos únicamente aquellas entidades que, con independencia del lugar donde estén establecidas físicamente, tengan unos ingresos anuales, a escala mundial, superiores a 750 millones de euros, y además, el total de ingresos imposables anuales obtenidos dentro de la UE sea superior a 50 millones de euros. Con la previsión de estos umbrales se persigue, por un lado, limitar la aplicación del impuesto a las empresas de una cierta envergadura que ocupan posiciones sólidas en el mercado que les permiten beneficiarse mejor de la participación de los usuarios y disponen, a su vez, de recursos suficientes para emprender estrategias de planificación fiscal agresiva; y, por otra parte, se restringe su aplicación a los casos en los que exista una huella digital significativa a escala de la UE. En otras palabras, estos umbrales pretenden ser indicativos de que las entidades que los cumplen poseen una presencia económica relevante en territorio europeo.

La cantidad a ingresar será el resultado de aplicar a los ingresos brutos derivados de los servicios publicitarios, de cesión de datos y de intermediación prestados, y una vez deducidos el impuesto sobre el valor añadido y otros gravámenes similares, un tipo único, en toda la UE, del 3%⁵⁵. A estos efectos, los ingresos imposables se consideran obtenidos en el Estado miembro en el que se encuentran los usuarios⁵⁶.

Esta iniciativa normativa sobre el ISD, presentada en gran medida por la presión política ejercida por algunos Estados miembros⁵⁷, y sin duda, acogida favorablemente por la ciudadanía en general, ha recibido numerosas críticas por quienes se han acercado a su estudio y análisis⁵⁸. En primer lugar, se ha reprobado su provisionalidad, dado que, tanto

⁵⁴ Véase CALDERÓN CARRERO, J.M., *cit.*, p. 4. MENÉNDEZ MORENO cuestiona su compatibilidad con el principio de generalidad, dado que no es “todo lo digital” lo que se grava, sino “determinados servicios digitales”, sin que la selección de servicios gravados esté suficientemente fundamentada (“El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2019, p. 6). VALENTE, por su parte, señala que al seleccionar los servicios imposables no se toma en consideración el nivel de participación del usuario, y en concreto, no se diferencia entre usuarios activos y pasivos; siendo esta distinción clave a la hora de articular soluciones fiscales que recaigan sobre la tributación de la economía digital (VALENTE, P.: “The Data Economy: on Evaluation and Taxation”, *European Taxation*, n.º 5, 2019, p. 254).

⁵⁵ Para determinar la proporción de ingresos imposables atribuibles a cada Estado miembro, se prevén determinados criterios de reparto en función de la naturaleza de cada servicio imposable y de los elementos distintivos que dan lugar a la percepción de ingresos. Véase, en este sentido, el apartado 3 del artículo 5 de la Propuesta de Directiva relativa al ISD, ya citada.

⁵⁶ Contempla la Propuesta de Directiva normas específicas, en función de cada tipo de servicio digital imposable, para determinar cuándo se considera a un usuario situado en un Estado miembro (artículo 5 de la Propuesta de Directiva). A estos efectos, el Estado miembro en el que se utiliza el dispositivo de un usuario se determinará por referencia a la dirección de Protocolo de Internet del dispositivo o de cualquier otro medio de geolocalización en el caso de que sea más exacto (apartado 5 del artículo 5 de la Propuesta de Directiva).

⁵⁷ Declaración política: iniciativa conjunta sobre la fiscalidad de las empresas que operan en la economía digital presentada por Alemania, Francia, Italia y España a la Presidencia estonia del Consejo en septiembre de 2017 (http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf; última consulta el 26/11/2019).

⁵⁸ *Vid.*, CALDERÓN CARRERO, J.M., *cit.*, ps. 5 y 14; MACARRO OSUNA, J.M.: “Novedades recientes en la tributación indirecta relacionada con la economía digital: del IVA al (in)directo «Digital Services Tax»”, en *El mercado digital en la Unión Europea*, Editorial Reus, Madrid, 2019, p. 482; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties”,

en el marco de la UE como de la OCDE se presenta como una solución temporal o transitoria a la espera de que se consensue un nuevo marco normativo internacional. Por otra parte, tal y como se ha configurado la Propuesta de Directiva, y en concreto atendiendo a la delimitación subjetiva de su ámbito de aplicación, ésta viene a recaer sobre las grandes multinacionales tecnológicas norteamericanas⁵⁹, lo cual presenta problemas de compatibilidad con el principio de igualdad y no discriminación, sin perjuicio de que puede generar un conflicto que agrave el actual escenario de tensión comercial internacional (especialmente, entre el mercado norteamericano y asiático)⁶⁰. Idénticos problemas plantea, bajo el prisma de los principios citados, la delimitación del ámbito objetivo de aplicación del impuesto, en cuanto que no todos los servicios digitales resultan gravados, sino sólo tres tipos en los que, sin que se justifique suficientemente en la iniciativa legislativa lanzada, se supone existe una mayor contribución en la creación de valor por parte de los usuarios. Junto con lo anterior, puede suscitar dudas de compatibilidad con los principios de capacidad económica e igualdad, especialmente en aquellos casos en los que el importe de los gastos incurridos sea superior a los ingresos obtenidos⁶¹; sin olvidar los potenciales problemas de doble imposición en cuanto que en este impuesto resultan gravados los ingresos brutos obtenidos por la prestación de determinados servicios digitales y dichos ingresos son, a su vez, tenidos en cuenta para calcular el beneficio empresarial sujeto a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. Y, todo ello, sin mencionar la complejidad del sistema de reparto ideado para asignar los ingresos imponible a los Estados implicados, así como, los problemas de control y aplicación del impuesto, comenzando por la comprobación de los importes percibidos por los contribuyentes obligados a realizar su ingreso.

A lo anterior se ha de añadir que esta iniciativa de la Comisión Europea no ha contado, desde el comienzo, con el apoyo favorable de todos los Estados miembros. De ahí que, en marzo de 2019, se lanzase una nueva Propuesta de Directiva del Consejo, más restringida que la anterior, relativa al sistema común del Impuesto sobre la Publicidad Digital⁶², con la que pretendía crear un nuevo tributo que gravase únicamente los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital dirigida a los usuarios (dejando, en consecuencia, fuera de su ámbito de aplicación, los servicios de intermediación digital y los referentes a la transmisión de datos, sí incluidos en el proyecto presentado en marzo de 2018). Ahora bien, esta iniciativa tampoco ha contado con el respaldo unánime de todos los Estados miembros; condición indispensable para que

Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 179, 2018, p. 18; MENÉNDEZ MORENO, A., *cit.*, p. 6; NOCETE CORREA, F.J., *cit.*, p. 13; y, VALENTE, P., *cit.*, p. 254.

No obstante, también hay autores que han acogido favorablemente esta medida. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE considera “positivo que, como solución provisional y para evitar que Estados donde se está generando valor se queden sin unos ingresos fiscales que en justicia les corresponden, se establezca un impuesto que siga las mismas pautas en toda la Unión Europea” (*cit.*, ps. 13 y 19).

⁵⁹ MACARRO OSUNA reconoce que “la realidad es que la intención de la Comisión parece ser la de «castigar» a aquellas empresas –en su mayoría estadounidenses– que habrían dado lugar a la brecha de tributación efectiva entre empresas tradicionales y digitales” (*cit.*, p. 482).

⁶⁰ Sobre este carácter discriminatorio del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, puede consultarse CALDERÓN CARRERO, J.M., *cit.*, p. 5.

⁶¹ CALDERÓN CARRERO señala que para algunos negocios digitales el impuesto puede llegar a superar el margen bruto de la operación, lo cual plantea serias dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad (*cit.*, p. 13).

⁶² Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital, elaborada por la Presidencia con el objeto de alcanzar un acuerdo político en el Consejo ECOFIN de 12 de marzo de 2019. Puede consultarse su texto en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/es/pdf> (última consulta el 02/04/2020)

podiese llegar a ser aprobada⁶³. Tras ambos intentos fallidos, la Comisión Europea ha declarado su compromiso de seguir trabajando con la OCDE, con el fin de encontrar una solución consensuada a nivel internacional en esta materia, permaneciendo a la espera de que el Marco Inclusivo BEPS presente su Informe Final sobre Fiscalidad de la Economía Digital a lo largo de 2020, y sin descartar una solución propiamente europea en el caso de que no se alcance dicho consenso global.

Lo anterior no ha impedido que algunos Estados miembros, a título individual, hayan incorporado, en sus ordenamientos jurídicos, impuestos específicos similares, en gran medida, al proyectado por la Comisión Europea, en algunos casos incluso antes de que esta Institución europea lanzase su propuesta. Este es el caso del *Advertisement Tax* de Hungría, del inicial *Imposta sulle Transazioni Digitali* de Italia⁶⁴, y de la *Taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels* de Francia⁶⁵. Resulta interesante hacer una mención, siquiera sea breve, a estos impuestos sectoriales que en los últimos años se han ido aprobando en los países de nuestro entorno más próximo, para comprobar, cómo aun compartiendo un mismo fin, presentan una gran diversidad en la articulación de los aspectos esenciales de su régimen jurídico.

El Impuesto sobre la Publicidad húngaro fue introducido en su ordenamiento jurídico en 2014⁶⁶. En este caso, se sujeta a gravamen la publicación a título oneroso de anuncios en Internet cuando se realice predominantemente en lengua húngara o en páginas de Internet de lengua húngara. En un principio resultaba aplicable a cualquier empresa publicitaria con independencia de su volumen de ingresos; si bien, tras una modificación normativa aprobada en el año 2017, sólo se consideran sujetos pasivos, con independencia de su lugar de residencia, las empresas con un volumen de negocios sujeto al impuesto superior a 100 millones de HUF anuales. La cuota se obtiene aplicando una tarifa progresiva a la facturación derivada de las actividades de publicidad sin deducir coste alguno. Se trata, por otra parte, de una figura tributaria bastante controvertida en relación a la cual se ha cuestionado su compatibilidad con las normas de la UE sobre Ayudas de Estado⁶⁷, así como, su compatibilidad con la Libre prestación de servicios⁶⁸.

⁶³ Precisamente, con el propósito de incorporar modificaciones en el proceso de toma de decisiones en relación a la política fiscal, la Comisión Europea presentó en enero de 2019 su Comunicación “Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal” [COM (2019) 8 Final], en la que se propone una transición gradual a la mayoría cualificada dentro del procedimiento legislativo ordinario, así como, la introducción de la votación por mayoría cualificada en determinados aspectos de la fiscalidad, con el fin de que se puedan sacar adelante propuestas armonizadas como la relativa a la BICIS y la fiscalidad de la economía digital, entre otras.

⁶⁴ El *Imposta sulle transazioni digitali*, relativo a la prestación de determinados servicios digitales a través de medios electrónicos a los sujetos residentes en el territorio italiano, fue aprobado en la *Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020 (commi 1011 a 1019)*, si bien no ha llegado a aplicarse en ningún momento dado que su puesta en práctica quedaba condicionada a la aprobación de un Decreto Ministerial que lo desarrollase y que no se llegó a aprobar.

⁶⁵ *Code Général des Impôts, Article 1609 sexdecies B.*

⁶⁶ *Advertisement Tax Act on 11 June 2014.*

⁶⁷ Aunque la Comisión Europea ha cuestionado la compatibilidad de este Impuesto húngaro con la normativa europea sobre Ayudas Estatales, el Tribunal General ha descartado esta posibilidad en su decisión de 27 de junio de 2019 (Case T-20/17).

⁶⁸ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto en su Sentencia de 3 de marzo de 2020, C-482/18, *Google Ireland Limited contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága*, las cuestiones prejudiciales planteadas acerca de la compatibilidad, con la Libre prestación de servicios, de las disposiciones de la Ley húngara de Publicidad que imponen el deber de presentar una declaración de registro o alta a los sujetos que desarrollan actividades de publicidad en lengua húngara (siempre que no estén ya registrados), y prevén un régimen sancionador tributario específico para el caso de que se incumpla

Francia cuenta, desde julio de 2019, con un Impuesto sobre los Servicios Digitales (*Taxe sur les services numériques*), que grava la puesta a disposición de una interfaz digital que permita a los usuarios entrar en contacto con otros usuarios e interactuar con ellos, en particular, con la intención de realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios entre dichos usuarios; así como, los servicios comercializados por anunciantes o sus agentes, destinados a incorporar en una interfaz digital publicidad dirigida a los usuarios en base a los datos que han sido recopilados de dichos usuarios. Se consideran sujetos pasivos las empresas que, con independencia de su lugar de establecimiento, obtengan unos ingresos, por la prestación de los servicios imponibles mencionados, superiores a 750 millones de euros a nivel global, y 25 millones de euros por los servicios suministrados en territorio francés. En este caso, la cuota del impuesto se calcula aplicando el tipo del 3% a los ingresos obtenidos por la prestación de servicios imponibles en Francia⁶⁹.

Austria, por su parte, cuenta, desde octubre de 2019, con un Impuesto digital que grava los ingresos obtenidos por la prestación de servicios de publicidad en línea por las grandes empresas multinacionales que cumplan los dos siguientes requisitos: que tengan unos ingresos anuales superiores a los 750 millones de euros y que los ingresos obtenidos por la prestación de estos servicios a usuarios austriacos sean superiores a 25 millones de euros. A estos efectos, se consideran servicios de publicidad en línea aquéllos que

con el mencionado deber. No se llega a pronunciar el Tribunal de Justicia en esta Sentencia acerca de la propia existencia del impuesto húngaro sobre la publicidad difundida en Internet, cuestión sí analizada por la Abogada General Juliane Kokott en sus Conclusiones, presentadas el 12 de noviembre de 2019, en las que reconoce que “el Derecho de la Unión no se opone a la introducción de un impuesto sobre la renta vinculado a la lengua oficial del Estado miembro de que se trate” (apartado 108). Resulta interesante, en este sentido, la calificación realizada por la mencionada Abogada General en cuanto a la naturaleza del Impuesto húngaro sobre publicidad, al afirmar que se trata de un “impuesto directo especial sobre la renta” (apartado 33), pues uno de los aspectos más controvertidos relacionados con las figuras tributarias de nueva creación que gravan los ingresos obtenidos por la prestación de determinados servicios digitales reside, precisamente, en la determinación de su naturaleza directa o indirecta. En general, estos impuestos son calificados normativamente como impuestos indirectos, lo que, a efectos prácticos, permite evitar su inclusión en el ámbito objetivo de aplicación de la red de Convenios para evitar la doble imposición.

En esta reciente Sentencia, el Tribunal de Justicia afirma que no resulta contraria a la Libre prestación de servicios la obligación de información impuesta a todo sujeto pasivo no registrado ante la Administración tributaria húngara. Al respecto, el Tribunal de Justicia pone de manifiesto, por un lado, que esta obligación de información no condiciona el ejercicio de la actividad de difusión publicitaria en territorio húngaro, y por otro, que quedan sometidos a esta obligación todos los prestadores de servicios publicitarios no registrados con independencia de su lugar de establecimiento. No puede considerarse que esta obligación tenga como efecto disuadir la prestación transfronteriza de servicios publicitarios.

Por el contrario, el Tribunal de Justicia considera que el régimen sancionador tributario específico previsto para los supuestos de incumplimiento de la obligación de información anteriormente mencionada constituye una restricción a la Libre prestación de servicios, dado que, aunque la norma sancionadora se aplica indistintamente a todos los sujetos pasivos que incumplan su obligación de informar, con independencia del Estado miembro en el que están establecidos, lo cierto es que “sólo los no residentes fiscalmente en Hungría están realmente expuestos a la imposición de las sanciones previstas” (apartado 41), y además, dichas sanciones específicas son notablemente superiores a las resultantes de la aplicación del régimen sancionador ordinario. Considera, asimismo, el Tribunal de Justicia que la normativa controvertida no respeta las exigencias de proporcionalidad en cuanto que no existe una adecuación entre la naturaleza y el importe de la sanción aplicada y la gravedad de la conducta constitutiva de la infracción cometida.

⁶⁹ Véase la *LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*.

consisten en la incorporación de anuncios en una interfaz digital, en particular anuncios publicitarios, de publicidad en buscadores y otros servicios publicitarios similares⁷⁰.

En Italia resulta aplicable, desde enero de este año, el *Imposta sui Servizi Digitali*, creado por la Ley de Presupuestos para el Ejercicio 2019⁷¹, que grava los ingresos procedentes de los tres siguientes servicios digitales: la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; la puesta a disposición de una interfaz digital multifacética que permita a los usuarios ponerse en contacto e interaccionar entre sí, incluso con el fin de facilitar el suministro directo de bienes y servicios; y la transmisión de datos recopilados de los usuarios o generados por el uso de una interfaz digital. Se consideran sujetos pasivos las entidades que, a lo largo del período impositivo, tengan unos ingresos globales superiores a 750 mil millones de euros, y que hayan obtenido por la prestación de los servicios imponibles en territorio italiano unos ingresos superiores a 5.500.000 euros. La cuota tributaria es el resultado de aplicar un tipo de gravamen del 3 % a los ingresos brutos obtenidos por la prestación de los servicios imponibles mencionados, sin incluir el IVA y otros impuestos indirectos similares. De manera muy similar a la Propuesta de Directiva europea, se atiende a la localización del usuario en territorio italiano, incorporando unos criterios de conexión con el territorio del Estado para cada uno de los servicios imponibles.

Además de estos Estados miembros que cuentan ya con un impuesto específico sobre esta materia, en otros se estudia en estos momentos introducir medidas similares. Tal es el caso de la República Checa⁷², Polonia, Eslovenia, Bélgica⁷³ y España. En nuestro caso, se ha iniciado, tras la tentativa frustrada de la anterior legislatura, la tramitación parlamentaria de un nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales⁷⁴ con el que se pretende crear un tributo de naturaleza indirecta que grave las prestaciones de determinados servicios digitales en las que exista intervención de usuarios situados en nuestro territorio. En particular, ajustándose en gran medida a la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea, se pretende gravar las siguientes prestaciones de servicios: la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (servicios de publicidad en línea); la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar

⁷⁰ Esta medida ha sido incorporada en la Ley Fiscal Digital 2020, *Digitalsteuergesetz 2020* (DiStG 2020), con entrada en vigor el 23 de octubre de 2019. Puede consultarse la información básica de esta medida en: <https://www.loc.gov/law/foreign-news/article/austria-digital-tax-for-large-internet-companies-introduced/> (última consulta el 17/01/2020).

⁷¹ *Legge 30 dicembre 2018, n. 145, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021* (art. 1 apartados 35 a 47). La normativa referente a este impuesto ha sufrido una reciente modificación en virtud de la *Legge 27 dicembre 2019, n. 160, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020* (apartado 678) con el propósito de que este Impuesto comience a ser aplicado a partir del 1 de enero de 2020. Véase el análisis que de este impuesto italiano realiza CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., *cit.*, ps. 13 a 15.

⁷² En la República Checa se hizo público en julio de 2019 un borrador del Proyecto de Ley por el que se pretende crear un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales muy similar a la propuesta de Directiva de la Comisión Europea ya mencionada, fijándose el umbral referente a los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios imponibles a los usuarios checos en 2 millones de euros (Véase la información disponible en: <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6178-czech-republic-proposes-introduction-of-new-digital-tax?uAlertID=i0IR2QZBkNsmSALRwpFeXw%3d%3d>; última consulta el 02/04/2020).

⁷³ Véase la información facilitada por *Tax Foundation* acerca de los Impuestos sobre Servicios Digitales que han sido anunciados, propuestos e implementados en Europa, disponible en: <https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/> (última consulta el 21/01/2020).

⁷⁴ Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, Núm. 1-1, de 28 de febrero de 2020.

con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre dichos usuarios (servicios de intermediación en línea); y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (servicios de transmisión de datos). Resulta necesario que los usuarios de estos servicios se encuentren situados en nuestro territorio (nexo que, como hemos visto, justifica la existencia de este gravamen); estableciéndose, al respecto, una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en el que se han utilizado los dispositivos de estos usuarios (localizados, a su vez, con carácter general, a partir de las direcciones de protocolo de Internet de los mismos, si bien se permiten otros medios de prueba). Se consideran contribuyentes de este impuesto, las personas jurídicas y entidades que, con independencia del lugar en el que estén establecidas, superen los dos siguientes umbrales: que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros, y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto sea superior a 3 millones de euros. En este caso, siguiendo la citada Propuesta de Directiva de la Comisión, la base imponible está constituida por el importe de los ingresos (excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes) obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales imponibles, realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. El tipo de gravamen aplicable es del 3%. El devengo se producirá por cada prestación de servicios gravada, y el período de declaración-liquidación es trimestral, y no anual, como en la referida Propuesta europea.

Esta tendencia a la adopción de medidas unilaterales para afrontar la problemática que plantea la imposición relacionada con determinados modelos de negocios digitales no es exclusiva del ámbito europeo. En los últimos años, ante la ausencia de una solución consensuada a nivel internacional, cada vez más Estados han comenzado a reaccionar adoptando medidas muy diversas en cuanto a su alcance y justificación⁷⁵. En este sentido, algunos países han optado por modificar la definición de establecimiento permanente incorporando un nuevo criterio de sujeción que tenga en cuenta la presencia virtual de una empresa (como es el caso de Israel, India, Arabia Saudí y, dentro de la UE, Italia y Eslovaquia); otros han optado por aplicar una retención en la fuente sobre determinados productos y servicios digitales (como ocurre en Malasia y Brasil, y dentro del espacio europeo, Reino Unido y Grecia); mientras que un número cada vez más amplio de países han creado impuestos específicos y sectoriales que recaen sobre el volumen de negocio de determinadas operaciones electrónicas y/o modelos de negocio digitales, como es el caso de la India, o se encuentran en vías de adopción de este tipo de medidas, como sucede

⁷⁵ Véase la descripción que de las diversas medidas unilaterales adoptadas por los Estados a nivel global para hacer frente a los desafíos de la digitalización económica realiza SARFO, N.F., en “Finding Middle Ground over Unilateral digital Taxation”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 4, 2018. Puede consultarse, asimismo, la descripción realizada en el Informe Provisional OCDE 2018, ps. 135 a 140 y 161.

en Reino Unido⁷⁶, Turquía, Canadá y Uganda⁷⁷. Como vemos, las medidas adoptadas unilateralmente por los Estados son muy diversas en su planteamiento y puesta en práctica, y contribuyen, en gran medida, a fragmentar aún más el ya complicado panorama fiscal internacional; de ahí la conveniencia de alcanzar un consenso que permita adoptar unos estándares tributarios mínimos a nivel global.

3. LA RIQUEZA VINCULADA A LA ECONOMÍA DE LOS DATOS Y SU TRIBUTACIÓN EFECTIVA

3.1. El auge de la economía de datos y su problemática fiscal. Aspectos generales.

Los datos son considerados la materia prima por excelencia de la economía digital. Podemos entender por datos, de acuerdo con la norma ISO/IEC 2382-1, “una representación reinterpretable de la información de una manera formalizada, adecuada para la comunicación, la interpretación o el procesamiento”⁷⁸. Estos datos pueden estar generados por personas, o en su caso, por máquinas o sensores, y pueden, a su vez, estar asociados en cuanto a su contenido a una persona, o no estarlo, diferenciándose, en este último sentido, entre datos personales y datos no personales⁷⁹.

El uso masivo de datos en nuestros días se ha visto en gran medida facilitado, por un lado, por el aumento de la potencia de procesamiento y capacidad de almacenamiento, y por otro, por la considerable disminución del coste de almacenamiento de dichos datos. Esta circunstancia ha dado lugar a lo que se denomina «*big data*» o «datos masivos o macrodatos»; concepto con el que se hace referencia a conjuntos de datos tan voluminosos que no pueden gestionarse o analizarse recurriendo a las típicas herramientas de gestión de bases de datos⁸⁰. Se trata, por tanto, de «datos digitales» caracterizados por su volumen, velocidad, volubilidad, valor, variedad, visualización y veracidad⁸¹.

Es tal la importancia cuantitativa y cualitativa que están adquiriendo los datos que se habla de “economía de los datos” para hacer referencia a aquel sector de la economía que se encarga de medir la repercusión global del mercado de los datos (es decir, del mercado en el que se intercambian datos digitales como productos o servicios derivados de los datos brutos) en el conjunto de la economía; e implica la generación, recogida,

⁷⁶ Reino Unido ha previsto en su *Finance Bill 2019-20* la introducción, a partir del 1 de abril de 2020, de un nuevo *Digital Services Tax*, que grave al tipo del 2% los ingresos obtenidos por los motores de búsqueda, las plataformas de redes sociales y los mercados en línea que obtienen valor de los usuarios del Reino Unido. Son sujetos pasivos las empresas que prestan estos servicios a usuarios situados en el Reino Unido. Estas empresas estarán sujetas cuando los ingresos mundiales del grupo derivados de estas actividades digitales superen los 500 millones de libras y, además, los ingresos obtenidos de las actividades de usuarios del Reino Unido sean superiores a 25 millones de libras. El Gobierno se ha comprometido a dejar de aplicar este Impuesto una vez que exista una solución internacional adecuada. Puede consultarse más información en el siguiente enlace: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax> (última consulta el 17/01/2020).

⁷⁷ Citados en <https://www.taxnotes.com/featured-news/canadian-digital-tax-likely-trudeau-hangs-power/2019/10/22/2b20t> (última consulta el 17/01/2020).

⁷⁸ Comunicación de la Comisión “Hacia una economía de los datos próspera”, de 2 de julio de 2014 [COM (2014) 442 Final, p. 4].

⁷⁹ CASTILLO PARRILLA, J.A.: “Economía digital y datos entendidos como bienes”, en *El Mercado Digital en la Unión Europea*, REUS Editorial, Madrid, 2019, p. 289.

⁸⁰ Véase OCDE: *Proyecto OCDE-G20 de erosión de la base imponible... cit.*, 2014, p. 101

⁸¹ NAVAS NAVARRO, S., y CAMACHO CLAVIJO, S.: *Mercado digital: principios y reglas jurídicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 37.

almacenamiento, procesamiento, distribución, análisis, elaboración, entrega y explotación de los datos que hacen posible las tecnologías digitales⁸².

Según estimaciones, el valor de la economía de los datos de la UE ascendía a 257.000 millones de euros en 2014, lo que equivale al 1,85% del PIB de la UE⁸³. Se estima, asimismo, que si se instaura a tiempo el marco legislativo y político adecuado, el valor de la economía de los datos llegará a 739.000 millones de euros en 2020, lo que representa el 4% del PIB global de la UE⁸⁴. No es de extrañar, en base a estas cifras, que los datos se hayan convertido, en palabras de la Comisión Europea, en un recurso esencial para el crecimiento económico, la creación de empleo y el progreso social⁸⁵.

Estamos, por tanto, ante un sector de la economía en alza que, de momento, no goza de una regulación jurídica adecuada. Al respecto, conviene recordar que la atención prestada por el Derecho a los datos ha sido, hasta hace relativamente poco tiempo, cercana a una perspectiva de carácter personalista en la que dichos datos eran únicamente considerados una proyección de las personas a las que se asocian o pueden asociarse; priorizándose jurídicamente su protección al estar vinculados a derechos fundamentales como la intimidad, privacidad, protección del honor y de la propia imagen. En los últimos años, sin descuidar este enfoque, se ha comenzado a prestar atención, además, al potencial valor económico de estos datos y su plena incorporación al tráfico jurídico; pasando a ser contemplados no sólo como una proyección personal de sus titulares, sino también como una mercancía objeto de intercambio⁸⁶.

Desde un punto de vista estrictamente fiscal, el creciente protagonismo que han adquirido los datos digitales, ha suscitado una serie de interrogantes. Básicamente, se ha planteado si la recopilación de datos a distancia puede llegar a considerarse, o no, un punto de conexión con fines tributarios; quién es el titular de los datos y qué tratamiento fiscal han de recibir los mismos, especialmente, su calificación y valoración; así como, más recientemente, si los datos, considerados como una manifestación de la nueva riqueza digital, pueden ser contemplados como un posible objeto imponible.

Respecto a la primera cuestión planteada, resulta interesante mencionar que en la versión preliminar del Informe elaborado por el Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), en relación a la ya citada Acción 1 del Plan BEPS, se propuso la articulación, como un posible nexo, de la recopilación de datos a distancia por parte de las empresas dedicadas a una actividad digital totalmente desmaterializada; considerándose la utilización por parte de dichas empresas de datos de carácter personal mediante el seguimiento regular y sistemático de los usuarios de Internet en ese país como criterio indicativo de una “actividad significativa” en dicho territorio⁸⁷. Esta sugerencia, no obstante, no fue bien acogida como evidencia el hecho de que no se trasladase al Informe Final publicado en 2015; si bien, no ha sido descartada del todo en cuanto que

⁸² Comunicación de la Comisión “La construcción de una Economía de datos europea”, de 10 de enero de 2017 [COM (2017) 9 Final, p. 2].

⁸³ COM (2017) 9 Final, p. 2. Puede consultarse una pormenorizada descripción del mercado europeo de datos en el Informe elaborado por IDC (International Data Corporation) y Open Evidence, a petición de la Comisión Europea, “*European Data Market SMART 2013/0063. Final Report*”, publicado en febrero de 2017 (disponible en: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/final-results-european-data-market-study-measuring-size-and-trends-eu-data-economy>; última consulta 03/04/2020).

⁸⁴ COM (2018) 146 Final, p. 1.

⁸⁵ COM (2017) 9 Final, p. 2.

⁸⁶ Véase las consideraciones que sobre este cambio de sensibilidad jurídica respecto de los datos como fenómeno relevante para el Derecho, realiza CASTILLO PARRILLA, J.A., *cit.*, p. 290.

⁸⁷ OCDE, *Proyecto OCDE-G20 de erosión de la base imponible... cit.*, 2014, p. 158.

sigue estando presente en los Informes posteriores publicados respecto de la Acción 1 del Plan BEPS, como hemos tenido la oportunidad de comprobar en las líneas anteriores.

En relación a su calificación y valoración, debemos comenzar recordando que los datos son un activo patrimonial para el titular de los mismos que puede ser, o no, responsable de su tratamiento; y en la medida en que son un activo patrimonial, o un recurso productivo en determinados modelos de negocio, tienen un valor económico en el mercado que hace que puedan ser objeto de tráfico jurídico. Como se ha afirmado, los datos (incluidos los datos personales) son «cosa» objeto de prestación⁸⁸. Estamos, pues, ante activos intangibles cuya valoración resulta bastante compleja; debiéndose diferenciar, a estos efectos, si se trata de datos recopilados por la propia empresa, o bien, si han sido adquiridos a otra entidad. Por lo general, desde un punto de vista contable, los datos como activos intangibles, deben ser objeto de reconocimiento y registro y presentan su misma problemática, relacionada, en gran medida, con su posible deterioro o pérdida de valor⁸⁹. Estas dificultades se agudizan en el caso de cesión de datos en el seno de grupos societarios vinculados al resultar de aplicación las normas sobre precios de transferencia y de asignación y reparto de beneficios, lo que requiere, a su vez, un análisis de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos⁹⁰. Como reconoce CALDERÓN CARRERO, la cuestión de la integración del “valor de los datos de los usuarios de servicios digitales” en el sistema de fiscalidad internacional, tanto desde la perspectiva del nexo como de las normas de atribución de beneficios, constituye actualmente una de las cuestiones más complejas y controvertidas. Nos recuerda, en este sentido que “no faltan posiciones que rechazan que tales «datos de usuarios» (*raw data*) en sí mismo tengan valor aisladamente del proceso de procesamiento (*big data*, algoritmos o *software* especializado) y utilización en el marco de determinados modelos de negocio (*data generation vs data processing*); también se ha destacado que los datos de clientes, consumidores y usuarios de servicios siempre han existido (no son distintos a los datos de los consumidores o clientes de negocios tradicionales) y no han planteado mayores problemas hasta la fecha, más allá de los que resultan de servicios remotos (v.gr., ventas por catálogo); en esta misma línea se ha apuntado cómo su utilización como mecanismo de *profit allocation* debe limitarse a su consideración como un elemento más a tener en cuenta a partir de los auténticos factores de creación de valor basados en «*key people functions, assets & risks*»⁹¹.

⁸⁸ NAVAS NAVARRO, S., y CAMACHO CLAVIJO, S., *cit.*, p. 38.

⁸⁹ Pese al creciente protagonismo de los datos como activo intangible no se contempla expresamente la problemática asociada a su reconocimiento, valoración y cesión en la normativa contable y fiscal. Contablemente, un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, controlado por la entidad y del que se espera obtener beneficios económicos en el futuro (NIC n.º 38). Para su reconocimiento, además de cumplir con definición de activo y las características propias de este tipo de inmovilizado (descritas en la Norma de Valoración 5ª del Plan General de Contabilidad), se requiere que sea identificable (esto es, susceptible de ser separado de la empresa, o en su caso, proceder de derechos legales o contractuales adquiridos por la empresa). A efectos de registrar contablemente su incorporación a la empresa, debe tenerse en cuenta si ha sido generado internamente por la propia entidad (valorándose, en tal caso, por su coste de producción con carácter general) o adquiridos a terceros onerosamente (por su precio de adquisición) o de manera lucrativa (por su valor razonable). En cuanto al deterioro de valor de estos activos ha de tenerse en cuenta la NIC n.º 36, y en nuestro caso, respecto a su amortización, lo dispuesto en el art. 39.4 del Código de Comercio, y en el art. 12.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁰ Véase, respecto de las dificultades de valoración de los activos intangibles, GONZÁLEZ CARCEDO, J.: “Valoración de activos intangibles”, en *Fiscalidad de los Precios de Transferencia (Operaciones Vinculadas)*, CEF, Madrid, 2019.

⁹¹ CALDERÓN CARRERO, J.M., *cit.*, p. 6.

Por otra parte, las dificultades de valoración asociadas a los datos como activo se agravan debido a la problemática legal que gira en torno a la titularidad de los datos de carácter personal. Ha de tenerse en cuenta, a estos efectos, que en la mayoría de los ordenamientos jurídicos encontramos normas de privacidad y confidencialidad que protegen los datos de carácter personal facilitados por los usuarios y que reconocen a dichos usuarios como titulares de los datos aludidos. Los datos de carácter personal se consideran, por tanto, titularidad de la persona a la que hacen referencia, siendo, en consecuencia, dicha persona la única que puede ejercer, por ejemplo, los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición; derechos que, en ningún caso, podrían ser ejercidos por la organización, institución o entidad (pública o privada) en cuyo poder se encuentren. La mayor parte de las legislaciones, por tanto, consideran este tipo de información de titularidad del sujeto al que se refieren, y no un activo propiedad de la empresa o un bien público. En cambio, “la doctrina económica dedicada al análisis de los activos intangibles tiende más bien a asumir las realidades empresariales de nuestro tiempo y a valorizar también los activos cuya titularidad no siempre está protegida por la legislación en vigor”⁹². Ello quizá venga motivado por el hecho de que no resulta en muchas ocasiones fácil fijar la línea divisoria entre los datos de carácter personal y no personal; ya que, con frecuencia los datos obtenidos de distintas fuentes públicas y privadas se fusionan para crear valor. De ahí que se admita que “no existe obstáculo para que tratándose de «datos personales», éstos puedan ser objeto de «cosificación» y puedan celebrarse, en relación con ellos, negocios jurídicos a título oneroso; incluso, convertirse ellos mismos en objeto de contrato”⁹³.

De hecho en el ámbito normativo europeo se ha admitido recientemente que los datos personales pueden ser objeto de tráfico comercial por parte de sus titulares, y en concreto, pueden ser utilizados por éstos como contraprestación por la entrega de bienes o prestación de servicios digitales. Se reconoce, en este sentido, en la Directiva (UE) 2018/1792 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas, que “en la economía digital, es cada vez más frecuente que quienes participan en el mercado consideren que la información sobre los usuarios tiene un valor monetario. Los servicios de comunicaciones electrónicas se prestan con frecuencia al usuario final no solo a cambio de dinero, sino, en particular y cada vez con mayor frecuencia, a cambio de datos personales o de otro tipo. El concepto de remuneración debe englobar, pues, situaciones en las que el proveedor de un servicio solicita que le sean proporcionados, directa o indirectamente, datos personales en el sentido del Reglamento (UE) 2016/679, u otros datos, y en que el usuario final se los proporciona conscientemente. También debe englobar situaciones en las que el usuario final facilita el acceso a información sin proporcionarla activamente, como datos personales, entre ellos la dirección IP, u otra información generada automáticamente, como la recopilada y transmitida por una cookie” (Considerando 16). Ahora bien, se deja claro, a su vez, que el tratamiento de datos personales mediante servicios de comunicaciones electrónicas, contra remuneración o de otro modo, debe ajustarse, en todo caso, al Reglamento General de Protección de Datos⁹⁴.

⁹² Tal y como se reconoce en OCDE, *Proyecto OCDE-G20 de erosión de la base imponible... cit.*, 2014, p. 142

⁹³ NAVAS NAVARRO, S., y CAMACHO CLAVIJO, S., *cit.*, p. 38

⁹⁴ Véase Considerando 15 de la Directiva (UE) 2018/1792, ya citada.

3.2. Los datos como posible materia imponible: algunas propuestas en relación al *Data Tax*

Teniendo en cuenta que el contenido generado por los usuarios y la recogida de datos se ha convertido en actividades básicas para la creación de valor de las empresas digitales, podría pensarse en el establecimiento de un nuevo impuesto en el que la materia imponible sea precisamente dichos datos. Al respecto conviene recordar que las tecnologías digitales permiten a las empresas recopilar, almacenar, procesar y emplear datos relativos a sus clientes, proveedores y operaciones. La utilidad y explotación de estos datos puede crear valor para dichas empresas de muy diversas formas: los datos recabados pueden utilizarse para personalizar la experiencia de los usuarios mejorando la calidad del servicio prestado; para segmentar la clientela con el objeto de adaptar la oferta a cada perfil; perfeccionar los servicios y productos ofrecidos; identificar las tendencias del mercado; para comprender mejor las posibles variaciones en el rendimiento obtenido en la actividad económica; mejorar la toma de decisiones, y en definitiva, para incrementar la productividad, y al mismo tiempo, los beneficios empresariales. Las empresas, además, pueden concluir diversos negocios jurídicos que tengan por objeto dichos datos, incorporándolos a su tráfico comercial habitual.

Hoy en día, los datos son un factor clave en el diseño de la estrategia de las empresas, y asistimos a la proliferación de modelos de negocios centrados en datos⁹⁵. Las cadenas de valor de datos se basan en diversas actividades relacionadas con esta materia prima: generación y recopilación de datos; agregación y organización de datos; tratamiento de datos; análisis, comercialización y distribución de datos; utilización y reutilización de datos.

El que los datos, contemplados como una manifestación de la nueva riqueza digital, hayan empezado a ser considerados como un posible objeto de gravamen, no es una idea novedosa. COLLIN y COLIN, en su conocido Informe “*Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*”, hecho público en enero de 2013, ya plantearon la posibilidad de establecer un Impuesto específico sobre la recogida, gestión y explotación comercial de los datos personales de los usuarios residentes en el territorio del Estado⁹⁶. Se trata de un tributo con una finalidad extrafiscal en cuanto que el propósito final del mismo era incentivar a las empresas a realizar un uso responsable, conforme a lo dispuesto en la normativa de protección de datos, de los datos recabados, en este caso, de los usuarios franceses. En su defecto, dichas empresas debían pagar el impuesto. Centra esta propuesta su atención, por tanto, exclusivamente en los datos personales.

También se refiere a los datos personales la llamativa propuesta de BEN-SHAHAR⁹⁷ quien, apelando al término “*data pollution*” (contaminación de datos), propone el establecimiento de un nuevo impuesto (*Data Tax*) en el que se grave la recogida y uso inadecuado de datos personales. Centra su atención en los daños externos que, en su opinión, se derivan de la recopilación y el uso indebido de los datos personales,

⁹⁵ Véase la detallada descripción que de los diversos modelos de negocios centrados en datos, los sujetos que intervienen en las actividades de procesamiento y extracción de valor comercial de dichos datos, y la propia descripción de la cadena de valor asociada a estos datos, realiza VALENTE, P., *cit.*, ps. 252 a 255.

⁹⁶ COLLIN, P. et COLIN, N.: *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*, 2013, p. 5.

⁹⁷ BEN-SHAHAR, O.: “Data pollution”, University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics, Research Paper n.º 854, 2018 (disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3191231; última consulta el 10/11/2019).

y pone el acento en el que considera un problema central en la economía digital ignorado en gran medida hasta la fecha: cómo la información que proporcionan los individuos afecta a otros, y cómo puede llegar a socavar y degradar los bienes e intereses públicos.

Junto a estas propuestas en las que, a través del tributo, trata de favorecerse un uso adecuado y responsable de los datos personales de los usuarios en el entorno digital; se han puesto sobre la mesa de debate otras posibilidades centradas en el mercado de los datos, en el que, como ya hemos mencionado, se intercambian los datos digitales contemplados como bienes y servicios. Al respecto, en el Informe de 2015 sobre la Acción 1 del Plan BEPS, al referirse a los gravámenes de igualación, con los que se pretenden establecer unas condiciones equitativas entre proveedores residentes y no residentes que se dediquen a la comercialización de unos mismos bienes y servicios, se alude expresamente a la posibilidad de establecer un tributo que tenga por finalidad gravar el valor a cuya creación se considera contribuyen directamente los clientes y usuarios, estableciendo un impuesto a los datos u otro tipo de aportaciones obtenidos por la empresa no residente de los clientes y usuarios en el Estado de mercado⁹⁸, ya sea teniendo en cuenta el número medio de usuarios activos mensuales o el volumen de datos recabados de los clientes y usuarios en dicho país⁹⁹.

Esta pretensión de crear un impuesto que grave los ingresos obtenidos por la transmisión de datos digitales se encuentra igualmente recogida en la Propuesta de Directiva relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales presentada en marzo de 2018 (ya citada). En efecto, entre los servicios digitales seleccionados por el especial protagonismo que tiene el usuario en el proceso de creación de valor de los modelos de negocio que los desarrollan se encuentran los consistentes en la “transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por éstos últimos en las interfaces digitales”¹⁰⁰. En este caso, únicamente se toman en consideración los datos que hayan sido generados por las actividades de los propios usuarios en las interfaces digitales, pero no los datos generados por sensores u otros medios, y recogidos electrónicamente¹⁰¹. Esto se debe a que los servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del ISD deben ser los que utilicen las interfaces digitales como medio para crear contribuciones del usuario que sean monetizables y no los que utilicen interfaces únicamente como forma de transmitir los datos generados de otro modo¹⁰².

Conviene aclarar, asimismo, que tal y como se ha configurado el hecho imponible de ISD respecto de los datos en la mencionada Propuesta de Directiva, este impuesto no es, o, al menos, no pretende ser, un impuesto sobre la recopilación de datos; ni sobre el uso de los datos recopilados por la empresa para fines internos; ni tampoco sobre la puesta en común de los datos recopilados por una empresa ni su cesión gratuita a otras entidades. El impuesto únicamente se aplica a la transmisión, a título oneroso, de los datos obtenidos de una actividad muy concreta: la que despliegan los usuarios en las interfaces digitales.

⁹⁸ OCDE, Informe Final 2015, p. 116.

⁹⁹ NOCETE CORREA, F.J., *cit.*, p. 13.

¹⁰⁰ Artículo 3, apartado 1, letra c) de la Propuesta de Directiva relativa al ISD, ya citada.

¹⁰¹ Tampoco se incluye la transmisión de datos por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado (art. 3.5 de la Propuesta de Directiva relativa al ISD, ya citada).

¹⁰² Véase el Considerando 17 de la Propuesta de Directiva relativa al ISD, ya citada.

En ningún momento en la propuesta de Directiva se aporta una definición de lo que pueden considerarse por “datos” a estos efectos, ni se aclara si los datos objeto de transmisión han de ser los denominados datos brutos (*raw data*) y/o, en su caso, los productos finales elaborados a partir de dichos datos (datos procesados o derivados); si bien es cierto que son los datos derivados los que tienen, sin duda, un mayor valor económico. Más llamativo, y problemático, resulta, por otra parte, la ausencia de una aclaración expresa respecto de los “datos personales”.

En efecto, la Propuesta de Directiva Europea hace referencia, como acabamos de mencionar, a los “datos” en general, sin diferenciar entre aquéllos que pueden considerarse “datos personales” y los que no, lo cual puede suscitar alguna controversia en cuanto que, como ya hemos señalado, los “datos personales” gozan de un estatuto jurídico completo, preciso, y además, en nuestro caso, común a nivel europeo¹⁰³, mientras que los “datos no personales”, no. En este sentido, conforme al Reglamento General de Protección de Datos (en adelante, RGPD), podemos entender por “datos personales” *“toda información sobre una persona física identificada o identificable”*; considerándose, a estos efectos, como persona física identificable *“toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un identificador, como por ejemplo un nombre, un número de identificación, datos de localización, un identificador en línea o uno o varios elementos propios de la identidad física, fisiológica, genética, psíquica, económica, cultural o social de dicha persona”*¹⁰⁴. A estos efectos, los datos personales seudonimizados, que cabría atribuir a una persona física mediante la utilización de información adicional, deben considerarse información sobre una persona física identificable¹⁰⁵. Los principios de protección de datos, por tanto, deben aplicarse a toda información relativa a una persona física identificada o identificable; y, por el contrario, no son de aplicación respecto de la “información anónima”, es decir, aquella información que no guarda relación con una persona física identificada o identificable, ni a los datos convertidos en anónimos de forma que el interesado no sea identificable, o deje de serlo¹⁰⁶.

Respecto de los datos personales, la Propuesta de Directiva relativa al ISD se limita a señalar, en su Considerando 34, que “todo tratamiento de datos personales realizado en el contexto del ISD debe efectuarse de conformidad con el Reglamento (UE) 2016/679, del Parlamento Europeo y del Consejo, incluidos aquellos que puedan ser necesarios en relación con las direcciones IP (Protocolo Internet) u otros medios de geolocalización”; debiéndose prestar atención, en particular, a la necesidad de establecer medidas técnicas y organizativas adecuadas para cumplir las normas relativas a la legalidad y seguridad de las actividades de tratamiento, el suministro de información y los derechos de los interesados. Y añade que “en la medida de lo posible, los datos personales deben anonimizarse”. Podemos, por tanto, considerar que tratándose de datos

¹⁰³ El marco jurídico relativo a la protección de las personas físicas en lo que atañe al tratamiento de datos personales y el relativo respeto a la vida privada y a la protección de los datos personales en las comunicaciones electrónicas, está constituido por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 98/46/CE (en adelante, RGPD, Reglamento General de Protección de Datos); y las Directivas (UE) 2016/680 y 2002/58/CE del Parlamento y del Consejo Europeo.

¹⁰⁴ Art. 4 del RGPD.

¹⁰⁵ Considerando 26 del RGPD.

¹⁰⁶ En relación a estos últimos, puede consultarse el Reglamento (UE) 2018/1807, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de noviembre de 2018, relativo a un marco para la libre circulación de datos no personales en la Unión Europea.

personales resulta de aplicación, como no podía ser de otro modo, los mecanismos de protección previstos en la normativa europea en su recogida, almacenamiento, tratamiento, y también, en relación a su cesión a terceros. Ahora bien, no se despejan todas las dudas que plantea el hecho de considerar los datos como objeto de intercambio comercial, especialmente, cuando dicho intercambio tiene su origen en datos personales. Cabe plantearse, por ejemplo, qué consecuencias jurídicas tendría en estos supuestos el que el interesado retire su consentimiento (conforme a lo dispuesto en el art. 7.3 RGPD¹⁰⁷), especialmente, en aquellos supuestos en los que la información facilitada por el usuario ya hubiese sido cedida por la entidad a terceros.

Como vemos, el que los datos personales sean utilizados como contraprestación para el acceso a determinados servicios digitales, y que, posteriormente, la empresa destinataria de los mismos, pueda incorporarlos a su tráfico comercial, plantea numerosos interrogantes a los que es difícil, hoy en día, dar una respuesta jurídica. Asimismo, la formulación de normas fiscales adecuadas relacionadas con los datos, ya sea mediante la articulación de nuevos criterios de conexión y de atribución de beneficios, o en su caso, mediante la creación e implementación de impuestos específicos que recaigan sobre las transacciones en las que dichos datos son objeto de intercambio, requiere de un análisis y comprensión profunda de la mecánica de funcionamiento de las actividades desarrolladas en torno al procesamiento de datos. Como recuerda VALENTE, la economía centrada en los datos debe ser entendida con claridad y en profundidad como paso previo para construir un sistema tributario internacional apropiado focalizado en esos datos. Sus características únicas exigen la adaptación de las normas fiscales existentes a estos nuevos conceptos. Asimismo, la variedad de los modelos de negocio actualmente operativos y el desarrollo continuo de nuevos medios de interconexión y participación de los usuarios exige que esta nueva normativa sea, además de consensuada, lo suficientemente flexible para permitir su adaptación¹⁰⁸.

4. LA RIQUEZA CONECTADA CON LOS AVANCES EN ROBÓTICA E INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y SUS IMPLICACIONES EN MATERIA FISCAL. LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO SOBRE LOS ROBOTS.

En este contexto de búsqueda de nuevas formas de obtención de riqueza vinculadas con la transformación digital y la configuración de medidas fiscales innovadoras, se sitúa la cuestión que también ha suscitado interés en los últimos años acerca del posible establecimiento de un tributo que recaiga sobre una tecnología específica de las que conforman la llamada 4ª Revolución Industrial, la robótica avanzada, y en concreto, un tributo que grave el trabajo realizado por robots, o en su caso, el uso o utilización del propio robot¹⁰⁹. En este sentido, conforme se han ido conociendo los resultados de los estudios e investigaciones socioeconómicos acerca del impacto que los

¹⁰⁷ Dispone el art. 7.3 del RGPD que “*el interesado tendrá derecho a retirar su consentimiento en cualquier momento. La retirada del consentimiento no afectará a la licitud del tratamiento basada en el consentimiento previo a su retirada. Antes de dar su consentimiento, el interesado será informado de ello. Será tan fácil retirar el consentimiento como darlo*”.

¹⁰⁸ VALENTE, P., *cit.*, p. 256.

¹⁰⁹ Para un estudio más exhaustivo y detallado de las cuestiones referidas en este apartado nos remitimos a JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Industria 4.0 y Fiscalidad. Los sistemas tributarios frente a los avances en robótica e inteligencia artificial”, en *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional*, Atelier, Barcelona, 2020. Asimismo, puede consultarse el Informe “El Impacto de la transformación digital en la Financiación de la Seguridad Social”, coordinado por SERRANO FALCÓN, C., Fundación COTEC, Madrid, 2019 (disponible en: <https://cotec.es/proyecto/el-impacto-de-la-transformacion-digital-en-la-financiacion-de-la-seguridad-social/>; última consulta el 31/01/2020).

avances en automatización, robótica e inteligencia artificial pueda tener sobre el mercado laboral¹¹⁰, se ha instalado en el discurso una preocupación creciente acerca de su irremediable efecto sobre la sostenibilidad de nuestros sistemas tributarios y de seguridad social, y comenzado a analizar cómo se puede afrontar, desde la política fiscal, estos desafíos derivados de la transformación digital.

Desde un punto de vista estrictamente fiscal, el debate sobre esta cuestión se ha polarizado en torno a dos posiciones: de un lado, aquélla que defiende la adopción de medidas que ralenticen el ritmo de crecimiento y consolidación de las tecnologías emergentes, mediante la eliminación de los incentivos económicos y fiscales que, en numerosos ordenamientos, se reconocen, directa o indirectamente, a este tipo de inversiones¹¹¹ y/o mediante la creación de un gravamen específico que recaiga sobre la inversión o utilización de este tipo de tecnologías. Y, de otro lado, se sitúan quienes defienden la adopción de medidas específicas de estímulo a la innovación, investigación y desarrollo tecnológico, favoreciéndose, al menos, en el corto y medio plazo, la implementación y paulatina consolidación de las tecnologías emergentes vinculadas a la 4ª Revolución Industrial, y en particular, de la robótica avanzada e inteligencia artificial.

Ante esta disyuntiva, el posicionamiento de los principales organismos, organizaciones e instituciones internacionales y europeas resulta claro: apostar por la innovación tecnológica¹¹². Ésta es, por otra parte, la estrategia seguida por algunos países de nuestro entorno más próximo (como pueda ser Francia, Italia y Alemania), y coincide, en esencia con la mantenida desde hace años por parte de aquellos Estados que están liderando el proceso de revolución tecnológica (Estados Unidos, China y Corea del Sur). En esta línea, en el marco de la Unión Europea se insiste en la necesidad de no obstaculizar la innovación, de tal forma que las posibles normas (entre ellas, fiscales) que se adopten no deben afectar al proceso de investigación, desarrollo e innovación tecnológica; e incluso, se subraya la importancia de tomar medidas de apoyo a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes en el sector de la robótica que creen nuevos segmentos de mercado en este ámbito o utilicen robots en sus actividades¹¹³.

¹¹⁰ Véase, entre otros, INTERNATIONAL FEDERATION OF ROBOTICS: “The impact of robots on productivity, employment and Jobs”, April 2017; MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE: “Un futuro que funciona: automatización, empleo y productividad. Resumen Ejecutivo”, Enero 2017; y ARNTZ, M., GREGORY, T., and ZIERAHN, U.: “The risk of Automation for Jobs in OECD Countries: A Comparative Analysis”, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, n.º 89, OECD Publishing, Paris, 2016.

¹¹¹ En esta línea GUTIÉRREZ BENGOCHEA señala que “se deberían suprimir los incentivos fiscales a aquellas empresas que son punteras en tecnología aplicada a la producción cuando sustituyan la mano de obra por la robotización de los mecanismos de producción o, en su caso, someter a estas empresas a un gravamen solidario destinado a ayudas públicas al desempleo” (GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “El pago de las pensiones públicas de jubilación a las generaciones prolijas: propuestas jurídicas y económicas”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, 2017, p. 152).

¹¹² La Federación Internacional de Robótica se ha manifestado en contra del establecimiento de cualquier tipo de gravamen sobre los robots, al considerar que los incrementos en productividad, conllevarán un aumento de beneficios y, en consecuencia, una mayor tributación a través del impuesto sobre sociedades. Véase INTERNATIONAL FEDERATION OF ROBOTICS: “The impact of robots on productivity, employment and jobs”, April 2017.

¹¹³ Véase la Comunicación de la Comisión “Inteligencia artificial para Europa”, de 25 de abril de 2018 [COM (2018) 237 final], y la Propuesta de Resolución del Parlamento Europeo en el marco del Informe con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre Robótica (2015/2103 (INL)), de 27 de enero de 2017 (Considerando V y apartado 5).

Por otra parte, en el ámbito europeo se ha llegado a plantear, desde una perspectiva totalmente diferente, la posible adopción de medidas fiscales de naturaleza bien diversa. En la primera versión del Proyecto de Informe sobre Recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho Civil sobre Robótica, de 31 de mayo de 2016, se insta a la Comisión a examinar la necesidad de exigir a las empresas que informen acerca de en qué medida y proporción la robótica y la inteligencia artificial contribuyen a sus resultados económicos, a efectos de fiscalidad y del cálculo de las cotizaciones a la Seguridad Social, y en particular, se plantea la conveniencia de incorporar un nuevo deber de colaboración e información de las empresas acerca de la utilización de robots en el desarrollo y ejercicio de su actividad económica haciendo mención expresa a una “comunicación de la utilización de robots y la inteligencia artificial por parte de las empresas”. En una versión posterior de este Informe, de 27 de enero de 2017, se da un paso más al reconocer que “deberá estudiarse la posibilidad de someter a impuesto el trabajo ejecutado por robots o exigir un gravamen por el uso y mantenimiento de cada robot, a fin de mantener la cohesión social y la prosperidad” y evitar la desigualdad en la distribución de la riqueza y el poder¹¹⁴.

En relación a la cuestión referente al posible establecimiento de un impuesto que grave el trabajo ejecutado por robots, o el uso de robots, si bien nos encontramos aún en una fase muy embrionaria del debate, se han planteado diversas alternativas que podemos clasificar distinguiendo, de un lado, aquéllas que contemplan al “robot” como una máquina, cosa o artefacto, y de otro lado, aquéllas más futuristas que consideran al robot como el sujeto pasivo contribuyente¹¹⁵.

Entre las primeras están cobrando un mayor protagonismo aquéllas que, pensando especialmente en los robots de uso industrial y comercial, defienden la creación de un impuesto que grave las ganancias que supone el uso de un robot por parte de la empresa, teniendo en cuenta la mayor productividad asociada a la utilización del robot frente al trabajador¹¹⁶, o en su caso, tomando en consideración la retribución del trabajador que ha

¹¹⁴ Proyecto de Informe con Recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica [2015/2103 (INL)], de 31 de mayo de 2016 (Ponente Mady Delvaux), apartado E.

¹¹⁵ Véase el análisis que de estas propuestas realiza OBERSON, X.: “Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots”, *World Tax Journal*, n.º 2, 2017; FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: “Derecho tributario y cuarta revolución industrial: análisis jurídico sobre aspectos fiscales de la robótica”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2018; y GRAU RUIZ, M.A.: “La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, 2017.

¹¹⁶ ABBOT y BOGENSCHNEIDER sugieren el establecimiento de un Impuesto sobre la automatización (*automation tax*) cuya cuantía esté en función de los trabajadores despedidos o reemplazados por máquinas (ABBOT, R. and BOGENSCHNEIDER, B.: “Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation”, *Harvard Law & Policy Review*, Vol. 12, 2018).

MEISEL propone un impuesto sobre la automatización basado en los ingresos por ventas obtenidos por una empresa en el país en relación con su número de empleados, de tal modo que el impuesto sea más elevado para una empresa que tenga menos empleados contratados para obtener dichos ingresos en comparación con otra empresa que emplea a más trabajadores para hacer lo mismo (MEISEL, W., *The Software Society, Cultura and Economic Impact*, Trafford Publishing, New York, 2013; citado por ROSEMBUJ, T.: *Inteligencia artificial e Impuesto*, El Fisco, Barcelona, 2018, p. 148).

ROSEMBUJ sugiere, entre los pasos a seguir para hacer frente a la automatización y al reemplazo indiscriminado de la máquina por el trabajador, la “introducción de un Impuesto sobre el Trabajo Autónomo, que haga conveniente la conservación del trabajo en la pequeña empresa” (ROSEMBUJ, T., cit., p. 138).

PAUL-CHOUDHURY propone gravar a los robots en la misma medida en que se pierdan las retenciones en las nóminas de los trabajadores desplazados, y que se utilicen los ingresos obtenidos para fomentar aquellos empleos más aptos para las personas (como el cuidado de niños, jóvenes, ancianos y

sido desplazado (hablándose, en este último supuesto, de un impuesto sobre los salarios imputados al robot)¹¹⁷. Con este tipo de propuestas se persigue incrementar la tributación de aquellas empresas que optan por reemplazar a trabajadores para incorporar tecnología robótica, lo cual supone, en nuestra opinión, una visión parcial de este fenómeno y la problemática que suscita, en cuanto que se deja fuera del ámbito de aplicación de este tipo de medidas a aquellas empresas que, aun siendo del mismo sector e incluso desempeñando una misma actividad, inician su actividad económica incorporando ya este tipo de tecnología, así como, a aquellas que se encuentran total o mayoritariamente digitalizadas y que se caracterizan, entre otros aspectos, por contar con una plantilla de trabajadores insignificante o prácticamente inexistente.

Por otro lado, se sitúan las propuestas más futuristas en las que el “robot” es contemplado como el propio sujeto pasivo contribuyente. Para ello, resulta imprescindible que se le reconozca, desde el Derecho, una personalidad jurídica específica¹¹⁸, y además, capacidad económica, lo cual implica aceptar que pueda ser titular de renta o patrimonio, condición indispensable para que pueda ser llamado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹¹⁹.

Frente a las alternativas mencionadas anteriormente, se ha defendido que, con carácter previo a la adopción de cualquier medida de gravamen que, directa o indirectamente, recaiga sobre la robotización, resulta conveniente plantearse si la robótica no compensará por sí misma el efecto de pérdida de empleos y descenso de la recaudación impositiva derivada de las rentas del trabajo y de las cotizaciones sociales, en cuanto que incrementará la productividad, y en consecuencia, los beneficios derivados del ejercicio de la actividad económica sometidos a tributación¹²⁰. Se ha propuesto, por otra parte, que, más que crear un nuevo impuesto que recaiga sobre los robots y otras formas de inteligencia artificial, se deberían buscar fórmulas que permitan reequilibrar los sistemas tributarios para que las rentas procedentes del trabajo y del capital sean gravadas en paridad¹²¹. Y, todo ello, sin olvidar que, desde el punto de vista de los principios tributarios, es necesario postular una legitimidad para este tipo de impuestos, y en este sentido, la cuestión esencial a resolver es si la incorporación de un elemento tecnológico al proceso productivo puede considerarse un signo de riqueza que faculte su gravamen. En opinión de GARCÍA NOVOA, se ha de valorar con enorme cautela la implantación de este tipo de tributos que no superan un elemental test de racionalidad y que, por el contrario, generan una nociva complejidad en el ordenamiento tributario¹²²; sin olvidar que muchas de las finalidades que se pretenden con estos nuevos impuestos se pueden conseguir a través de los impuestos tradicionales como el Impuesto sobre Sociedades,

enfermos) (PAUL-CHOUDHURY, S.: “A robot tax is only the beginning”, *New Scientist*, n.º 3115, 2017, p. 25, citado por GRAU RUIZ, M.A., *cit.*, p. 49).

¹¹⁷ Esta posibilidad de establecer un impuesto sobre los hipotéticos salarios imputados que los robots deberían recibir del trabajo equivalente realizado por humanos ha sido analizada por OBERSON, X., *cit.*, ps. 254 y 255.

¹¹⁸ Véase las consideraciones que sobre el reconocimiento de personalidad jurídica al robot, realiza PALMERINI, E.: “Robótica y derecho: sugerencias, confluencias, evoluciones en el marco de una investigación europea”, *Revista de Derecho Privado*, n.º 32, 2017, p. 87. Asimismo, desde un punto de vista tributario, esta cuestión ha sido analizada por OBERSON, *cit.*, ps. 252 y 253; y FERNÁNDEZ AMOR, J.A., *cit.*, p. 87.

¹¹⁹ Véase las consideraciones realizadas sobre esta cuestión por FERNÁNDEZ AMOR, J.A., *cit.*, p. 89.

¹²⁰ FERNÁNDEZ AMOR, J.A., *cit.*, p. 72.

¹²¹ MAZUR, O.: “Taxing the Robots”, *Pepperdine Law Review*, vo. 46, 2018.

¹²² GARCÍA NOVOA, C., *cit.*, ps. 86 y 87.

como pueda ser, por ejemplo, suprimiendo beneficios fiscales a I+D+i o limitando la amortización.

Como vemos, ofrecer una respuesta al interrogante acerca de si es posible, conveniente y oportuno establecer un impuesto específico sobre los robots (o robótica avanzada) resulta, en nuestros días, una tarea ardua, controvertida y compleja. Esta complejidad deriva, especialmente, de la dificultad de delimitar conceptualmente, en general, y desde una perspectiva jurídico-tributaria, en particular, qué ha de entenderse por “robot” a estos efectos. Estamos, no cabe duda, ante una noción compleja, cambiante y con unas propiedades derivadas de las técnicas de tratamiento de la información razonablemente sofisticadas. No existe un concepto unívoco de robot ni resulta sencillo encontrar una definición universal válida para cualquier contexto (ético, social, técnico, económico, y jurídico, entre otros). Se trata, además, de un concepto dinámico, cuya significación, alcance y percepción, ha variado con el paso del tiempo. En este sentido, estamos de acuerdo con ROTH cuando afirma que “la noción de robot tiene que ver con qué funciones realiza una máquina y cuales un humano. A medida que la máquina se incorpora a las funciones de un humano, solemos llamarlo robot. A medida que nos acostumbramos a esa función y volvemos a interpretar que dicha función no es propia de humanos, volvemos a llamarlo máquina (...). Es cierto que las máquinas antropomorfas y móviles son más proclives a su denominación como robots, pero en todo caso la definición es borrosa y variable”¹²³.

En la actualidad, la cuestión acerca de qué es un robot, encuentra respuestas diferentes en función de que se atienda a su significado usual, técnico o jurídico¹²⁴. Existe, no obstante, un incipiente consenso en identificar las que se consideran características distintivas de robots, desde un punto de vista técnico y también legal, identificadas en: capacidad de recoger datos mediante sensores (*sense*); capacidad de procesar esos datos sin bloquearse (*think*); y capacidad de planificar y cumplir acciones mediante conocimientos e informaciones adquiridas, generalmente, en función de objetivos prefijados (*act*)¹²⁵. De hecho, estas características técnicas esenciales están comenzando a ser incorporadas en algunos de los textos normativos en los que se realiza una aproximación a la delimitación conceptual de robot, y pueden ser consideradas, por tanto, un punto de partida para la articulación de una definición de robot a efectos tributarios. En este sentido en el Informe con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica se pide a la Comisión que proponga definiciones europeas comunes tomando en consideración las siguientes características de un robot inteligente: “capacidad de adquirir autonomía mediante sensores y/o mediante el intercambio de datos con su entorno (interconectividad) y el intercambio y análisis de dichos datos; capacidad de autoaprendizaje a partir de la experiencia y la interacción (criterio facultativo), un soporte físico mínimo; capacidad de adaptar su comportamiento y acciones al entorno; [e] inexistencia de vida en sentido biológico”¹²⁶.

En cualquier caso, ante la dificultad de encontrar y proponer una definición jurídica, generalmente aceptada, de qué es un robot a estos efectos, basada en la identificación de unos elementos comunes y que sea lo suficientemente flexible y dinámica para evitar que quede desfasada, en un breve plazo de tiempo, a la vista de la

¹²³ Cita del Profesor ROTH tomada de GARCÍA-PRIETO CUESTA, J.: “¿Qué es un robot?”, en *Derecho de los Robots*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018, ps. 27 y 28.

¹²⁴ Véase JABALERA RODRÍGUEZ, A., *cit.*, ps. 265 a 268.

¹²⁵ PALMERINI, E., *cit.*, p. 65.

¹²⁶ Informe con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho Civil sobre robótica, de 27 de enero de 2017, ya citado.

rápida evolución que está experimentando esta tecnología y las funciones que pueden ir desempeñando los robots en un futuro más o menos próximo; no es de extrañar que una de las primeras propuestas normativas que se ha presentado con el fin de gravar la robótica avanzada recaiga sobre una manifestación concreta de la misma, los vehículos autónomos, y no sobre los robots en general. Nos referimos al Impuesto californiano sobre vehículos automatizados (*automated vehicle tax*) que se exige por cada viaje que tenga su origen en la Ciudad y Condado de San Francisco y que sea prestado por un vehículo autónomo por una compañía de la red de transportes o por cualquier otra persona o entidad (*Assembly Bill 1184*)¹²⁷, y que puede ser considerado un ejemplo ilustrativo de la senda por la que quizá transite en un futuro próximo la relación entre fiscalidad y robótica avanzada.

5. REFLEXIÓN FINAL

En los últimos años asistimos a un intenso, y de momento, infructuoso debate acerca de las nuevas formas de obtención de riqueza en el entorno digital y la búsqueda de soluciones que garanticen su tributación efectiva. Una de las notas más llamativas de este debate reside en que, si bien existe un consenso casi abrumador sobre la necesidad de articular normas fiscales específicas que permitan afrontar los profundos cambios que la digitalización económica está ocasionando, lo cierto es que, hasta la fecha, no se ha encontrado ni acordado ninguna solución a nivel internacional o europeo.

En este contexto de digitalización y globalización económica, la riqueza tiende a dispersarse fuera de las fronteras de los Estados que, conforme al marco fiscal actual, carecen de los instrumentos y herramientas necesarias para localizar, calificar, valorar y, en definitiva, sujetar a gravamen esta riqueza generada en un entorno de imparable transformación digital.

El principio central que parece sustentar la actual revisión del marco fiscal internacional es que debe existir una correlación entre el lugar en el que tributan los beneficios y el lugar en el que se crea valor, en particular, respecto de los modelos de negocios digitales en los que la participación de los usuarios es especialmente significativa. Este principio es el motor de las propuestas que sobre la tributación de la economía digital están siendo objeto de análisis y debate en el plano internacional y europeo.

Partiendo, por tanto, de este razonamiento de que los beneficios deben gravarse donde se genera valor, y con el propósito de reconocer y amparar, en cierto modo, los derechos impositivos de las jurisdicciones de mercado en las que las empresas (especialmente las tecnológicas o altamente digitalizadas, aunque no exclusivamente), tienen presencia comercial sin contar con una presencia física, las propuestas analizadas hasta la fecha persiguen, de un lado, llevar a cabo una revisión de los criterios de conexión (o nexo), acompañada de la fijación de unos nuevos criterios de atribución de beneficios basados en activos, datos y conocimientos intangibles; y, de otro, la creación e implementación de figuras tributarias específicas que graven los ingresos obtenidos por la prestación de aquellos servicios digitales en los que existe una mayor contribución de

¹²⁷ Puede consultarse el texto de este Proyecto de Ley en el siguiente enlace: http://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billNavClient.xhtml?bill_id=201720180AB1184 (última consulta el 06/06/2019).

los usuarios a la generación de valor, entre las que se encuentra el Impuesto europeo sobre determinados Servicios Digitales. Ahora bien, como hemos puesto de manifiesto, en el contexto actual no resulta claro qué es ese valor, cómo se mide y dónde se genera.

Pese a la incertidumbre que rodea al concepto de “creación de valor” y el posible impacto fiscal que pueda tener la participación de los usuarios y/o consumidores en su generación, tanto la OCDE como la UE (y, en especial, la Comisión europea) están de acuerdo en la necesidad de incorporar este principio subyacente, en su opinión, en la fiscalidad internacional a través de la articulación de un nuevo nexo que tome en consideración la “presencia económica significativa” según la OCDE, o en su caso, la “presencia digital significativa” para la UE, de una empresa en el país de mercado. A su vez, atendiendo a las últimas propuestas lanzadas por ambas, parece que existe coincidencia en la identificación del principal criterio a tomar en consideración para articular este nuevo nexo: el volumen de ingresos obtenidos en la jurisdicción de mercado o del usuario (partiendo de la premisa de que son precisamente las aportaciones de los usuarios las que contribuyen significativamente a la generación del valor de la empresa). Ahora bien, las coincidencias se reducen esencialmente a lo apuntado. Si se analizan con detenimiento las últimas propuestas lanzadas por ambas instituciones, se aprecia la existencia aún de notables diferencias. Simplemente indicar, en este sentido, que en la Propuesta de Enfoque Unificado presentada en el marco de la OCDE se propone la articulación de un nuevo nexo y reglas de imputación de beneficios para los grandes negocios orientados al consumidor, considerando como tales, en principio, a aquellos negocios (que pueden ser tanto digitales o altamente digitalizados, como negocios tradicionales) cuyos ingresos deriven de la venta de productos de consumo y de la prestación de servicios digitales orientados al consumidor. Por su parte, en las últimas propuestas presentadas por la Comisión Europea, ya se trate de la relativa a la presencia digital significativa, o en su caso, la referente al Impuesto sobre determinados servicios digitales, se focaliza toda la atención en los usuarios (término no del todo coincidente con el de consumidor), se dirigen principalmente a las empresas total o ampliamente digitalizadas (dejando al margen a los negocios tradicionales), y se excluyen de su ámbito de aplicación las operaciones de comercio electrónico, por indicar algunas de las disparidades más significativas.

Mientras se consensua un nuevo marco para la fiscalidad internacional, han empezado a proliferar impuestos específicos y sectoriales que gravan determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario; si bien, lo que se pretende someter a tributación no es la mera participación del usuario, sino los ingresos obtenidos por la monetización de su contribución. En particular, se ha centrado la atención, preferentemente, sobre tres tipos de servicios digitales: los de publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos. El resultado, de momento, es un amplio abanico de figuras tributarias que, aun compartiendo un mismo espíritu y finalidad, difieren en su configuración jurídica esencial, lo que provoca una mayor fragmentación en el panorama fiscal internacional, incrementándose, en consecuencia, tanto la incertidumbre como las posibilidades de planificación fiscal agresiva.

Algunos de los impuestos específicos creados sobre los servicios digitales incluyen en su ámbito de aplicación las operaciones de transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios, como pueda ser el Impuesto italiano sobre los Servicios Digitales, o el proyectado Impuesto español sobre determinados Servicios Digitales. Respecto de los datos, y en este contexto de búsqueda de nuevas expresiones

de capacidad económica conectadas con la digitalización, la comunidad internacional y los Estados también están concentrando sus esfuerzos en diseñar un régimen tributario específico para los negocios de la economía digital centrados en los datos, considerados, sin duda, como la principal materia prima de la economía digital. Como hemos visto en este trabajo, las propuestas lanzadas hasta la fecha son muy variadas, pudiendo diferenciar entre aquéllas en las que, a través del tributo, trata de favorecerse un uso adecuado y responsable de los datos personales de los usuarios en el entorno digital (como pueda ser el Impuesto específico sobre la recogida, gestión y explotación comercial de los datos personales de los usuarios residentes en Francia ideado por COLLIN y COLIN, ya mencionado), junto a las iniciativas en las que se contemplan los datos como bienes y servicios susceptibles de intercambio comercial, de las que puede considerarse un buen ejemplo el Impuesto europeo sobre determinados servicios digitales. Ahora bien, para adaptar la normativa fiscal a esta nueva realidad, resulta decisivo, como paso previo, resolver algunas cuestiones jurídicas de indudable relevancia práctica como pueda ser la relativa a la compatibilización del estatuto de protección jurídica del que gozan los datos personales con su posible utilización como objeto de intercambio comercial, junto a la problemática jurídica que suscita el reconocimiento de su titularidad; y, sobre todo, es preciso comprender el funcionamiento de la economía de los datos, de las actividades de procesamiento de datos y de las nuevas maneras de hacer negocios relacionadas con esta materia prima. Difícilmente se podrá identificar el lugar de creación de valor derivado de los datos y diseñar normas que midan el valor creado, si no se conoce y comprende en toda su amplitud la cadena de valor asociada a las actividades de procesamiento de datos¹²⁸.

Por último, en este contexto de transformación digital, y en el marco de este debate amplio y global sobre las nuevas formas de obtención de riqueza y su tributación efectiva, se ha planteado la cuestión, que está siendo objeto de las primeras reflexiones, acerca de si resulta oportuno (y, en su caso, cómo) someter a gravamen la posible riqueza que la utilización de los últimos avances en robótica e inteligencia artificial pueda generar. La paulatina y progresiva irrupción de la robótica avanzada en las diversas estructuras productivas, sociales y domésticas desarrollando todo tipo de tareas, genera preocupación en organismos e instituciones internacionales, europeas y nacionales, especialmente, por su potencial impacto sobre la sostenibilidad de nuestros sistemas tributarios y de seguridad social. Paralelamente se ha ido instalando en el discurso la conveniencia de encontrar mecanismos innovadores de financiación entre los que se encuentra el posible establecimiento de un impuesto sobre los robots. Nos encontramos aún en una fase muy embrionaria de este debate, y de momento, se han planteado diversas alternativas (como pueda ser un impuesto objetivo sobre la titularidad del robot, un impuesto sobre la productividad asociada al robot, un impuesto sobre los salarios imputados al robot, entre otras), que evidencian una de las principales dificultades que se presentan, y que reside en encontrar y proponer una definición jurídica, generalmente aceptada, de qué es un robot a estos efectos, basada en la identificación de unos elementos comunes, y que sea lo suficientemente flexible y dinámica para que no quede desfasada en un breve plazo de tiempo, a la vista de la rápida evolución que está experimentando la robótica, junto con el resto de tecnologías que conforman la denominada 4ª Revolución Industrial.

BIBLIOGRAFÍA

¹²⁸ Véase las consideraciones realizadas, en este sentido, por VALENTE, P., *cit.*, p. 256.

- ABBOT, R, and BOGENSCHNEIDER, B.: “Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation”, *Harvard Law & Policy Review*, Vol. 12, 2018.
- ARNTZ, M., GREGORY, T., and ZIERAHN, U.: “The risk of Automation for Jobs in OECD Countries: A Comparative Analysis”, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, n.º 89, OECD Publishing, Paris, 2016.
- BECKER, J., and ENGLISH, J.: “EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal”, *Kluwer International Tax Blog*, March 16, 2018.
- BEN-SHAHAR, O.: “Data pollution”, University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics, Research Paper n.º 854, 2018.
- CABALLERO PÉREZ, M.J., JABALERA RODRÍGUEZ, A., RIVAS VALLEJO, P., SERRANO FALCÓN, C., Y VIDA FERNÁNDEZ, R.: Informe sobre “El impacto de la transformación digital en la financiación de la Seguridad Social”, Fundación COTEC, Madrid, 2019.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.: “El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, *Carta Tributaria*, n.º 39, 2018.
- CASTILLO PARRILLA, J.A.: “Economía digital y datos entendidos como bienes”, en *El Mercado Digital en la Unión Europea*, REUS Editorial, Madrid, 2019.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2019.
- ESCRIBANO, E.: “Contribución de los usuarios a la creación de valor: un parámetro ambiguo, problemático y notoriamente inconsistente con la propuesta europea de establecimiento permanente digital”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2019.
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Derecho tributario y cuarta revolución industrial: análisis jurídico sobre aspectos fiscales de la robótica», *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2018.
- GALLO, F.: “Nuove espressioni di capacità contributiva”, *Rassegna Tributaria*, n.º 4, 2015.
- GARCÍA-PRIETO CUESTA, J.: “¿Qué es un robot?”, en *Derecho de los Robots*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Herramientas fiscales innovadoras y tributación de los robots”, en *Nuevas Tecnologías y Derecho. Retos y Oportunidades Planteados por la Inteligencia Artificial y la Robótica*, Editorial Juruá, Porto, 2019.
- GONZÁLEZ CARCEDO, J.: “Valoración de activos intangibles”, en *Fiscalidad de los Precios de Transferencia (Operaciones Vinculadas)*, CEF, Madrid, 2019.
- GRAU RUIZ, M.A.: “La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, 2017.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “El pago de las pensiones públicas de jubilación a las generaciones prolijas: propuestas jurídicas y económicas”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, 2017.
- HADZHIEVA, E.: *Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Challenges and Remedies*, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ROBOTICS: “The impact of robots on productivity, employment and jobs”, April 2017.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Industria 4.0 y Fiscalidad. Los sistemas tributarios frente a los avances en robótica e inteligencia artificial”, en *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional*, Atelier, Barcelona, 2020.

- “Avance en las nuevas tecnologías y sus implicaciones en la tributación internacional de las actividades económicas”, en *Retos Jurídicos por la Sociedad Digital*, Aranzadi, Pamplona, 2018.
- KEMMEREN, E.: “Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?”, *EC Tax Review*, n.º 2, 2018.
- MACARRO OSUNA, J.M.: “Novedades recientes en la tributación indirecta relacionada con la economía digital: del IVA al (in)directo «Digital Services Tax»”, en *El mercado digital en la Unión Europea*, Editorial Reus, Madrid, 2019.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 179, 2018.
- MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE: “Un futuro que funciona: automatización, empleo y productividad. Resumen Ejecutivo”, Enero 2017.
- MAZUR, O.: “Taxing the Robots”, *Pepperdine Law Review*, vo. 46, 2018.
- MEISEL, W., *The Software Society, Cultural and Economic Impact*, Trafford Publishing, New York, 2013.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: “El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2019.
- NAVAS NAVARRO, S., y CAMACHO CLAVIJO, S.: *Mercado digital: principios y reglas jurídicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- NOCETE CORREA, F.J.: “«Ilusión» fiscal y economía digital: ¿hacia una planificación normativa agresiva?”, *La Ley*, n.º 11231, 2018.
- OBERSON, X.: “Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots”, *World Tax Journal*, n.º 2, 2017.
- OCDE: *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París, 2015.
- OCDE: *Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018*, Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París, 2018.
- OCDE: *Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, 13 February – 6 March 2019.
- OCDE: *Documento para la consulta pública. El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar. 9 de octubre – 12 de noviembre de 2019*.
- PALMERINI, E.: “Robótica y derecho: sugerencias, confluencias, evoluciones en el marco de una investigación europea”, *Revista de Derecho Privado*, n.º 32, 2017.
- SARFO, N.A.: “Finding Middle Ground over Unilateral digital Taxation”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 4, 2018.
- SEGURA ALAUSTRE, M.: “Los robots en el Derecho Financiero y Tributario”, en *Derecho de los Robots*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018.
- SCHÖN, W.: “Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Financer*, Working Paper n.º 11, 2017.
- SOLER ROCH, M.T.: “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 183, 2019.
- TREMONTI, G.: “La fiscalità nel Terzo Millennio”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º 1, 1998.
- URICCHIO, A., y SPINAPOLICE, W.: “La corsa ad ostacoli della web taxation”, *Rassegna Tributaria*, n.º 3, 2018.
- VALENTE, P.: “The Data Economy: On Evaluation and Taxation”, *European Taxation*, n.º 5, 2019.