

REVISTA DE

PRIVACIDAD Y DERECHO DIGITAL

DIRECTOR

D. PABLO GARCIA MEXÍA

PABLO GARCÍA MEXÍA

Carta del Director

TRIBUNA DE HONOR

FÁTIMA CERDÁN

La transformación digital de los servicios financieros

JOSÉ GEFAELL

The Internet of Trust

SANTIAGO GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ Y LORENA RIVERA NOVILLO

La protección de la propiedad intelectual en el Derecho español. Obra arquitectónica y libertad de panorama

ALBERTO URUEÑA LÓPEZ

La transformación digital entre las empresas españolas

JOSÉ A. ROZAS

¿Hacia un Impuesto sobre Actos Jurídicos Digitales?

EN PERSPECTIVA - FABIO DE PASCUA

Fintech: desafíos regulatorios de un mercado emergente

LA REVISTA

La Encuesta. Nº8 - Fintech

Entrevista. Nº8 - Rodrigo García de la Cruz

En Red. Nº8 - Legal en red

AÑO II · JULIO-DICIEMBRE 2017 · NÚM. 8

¿HACIA UN IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DIGITALES?¹

Por José A. Rozas.
Profesor acreditado a cátedra (Universidad de Barcelona).

RESUMEN

La digitalización de la economía suele afrontarse por las Administraciones tributarias -desde las iniciativas promovidas por la OCDE² - más bien como una oportunidad para eludir o evadir el pago de impuestos. Sin embargo, la tecnología de las comunicaciones constituye, también, la ocasión para, a partir de las oportunidades de tratamiento y acceso a la información que posibilita, reformular los sistemas impositivos domésticos -tanto en sus aspectos sustantivos como aplicativos- de forma más eficiente y equitativa. Este reto adquiere especial intensidad cuando desde el Derecho tributario se considera el tratamiento de la llamada economía colaborativa .

Palabras clave: Impuesto digital; Economía colaborativa; Economía digital; Impuestos de registro.

ABSTRACT

The digitization of the economy is usually faced by tax administrations - from the initiatives promoted by the OECD - and, therefore, in the tax literature generated by them, rather as an opportunity to tax avoidance or tax evasion. However, TIC is also the opportunity to reformulate domestic taxation systems - both its structure and their procedures - in a more efficient and fair way, based on the opportunities for treatment and access to the information that is available. This challenge acquires special intensity when we observe

¹ Este trabajo trae causa de la participación del autor como investigador en dos proyectos de I+D del Ministerio de Educación y Ciencia dirigidos desde la Universidad de Barcelona por el Prof. Luis M. Alonso -"Tecnología y fiscalidad en el S. XXI", DER2016-80323-P- y por las Profs. María Dolores Gramunt y Gemma Rubio -"Contratación y consumo colaborativo: análisis y propuesta de reforma ante los nuevos retos del mercado" DER2016-77680-R. No puedo dejar de agradecer al Centro internacional de estudios fiscales (UCLM), a la Prof. Saturnina Moreno y a José A. Gómez, el haber organizado la Jornada "Mercados e implicaciones fiscales de la Economía digital", en la Facultad de Derecho de Albacete, que fue la primera ocasión propicia para su inicial elaboración y discusión con destacados especialistas en la materia. Como a los Prof. Manuel Lucas Durán y Alvaro del Blanco García, coordinadores de una Jornada sobre los aspectos fiscales de la economía colaborativa, celebrada en el IEF, en la que presenté una comunicación que, segunda versión de este trabajo, está pendiente de ser publicada en las actas de la Jornada como Documento de trabajo del IEF. Evidentemente, y como es de rigor advertir, en cualquier caso, la responsabilidad de lo aquí expuesto es solo mía.

² Cfr. para un reciente y completo estudio de estas iniciativas en lengua española, AA.VV. El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea, Aranzadi/Thomson Reuters, Madrid, 2017, 601 pp. Una vez más, cuando se escriben estas líneas, la reunión anual del Forum on Tax Administration que se celebra este año en Oslo, y que reúne a los representantes de más de 50 Administraciones tributarias, centra su atención en los retos que plantea a los sistemas tributarios la economía digital y colaborativa (<https://goo.gl/JZmLfE>) (último acceso, 28/09/2017).

the so-called collaborative economy, which uses digital connection systems as a vehicle for arranging transactions of goods and services between individuals.

In this work, a germinal reflection is pointed out, based on the analysis of the challenges that a specific manifestation of this sharing economy, Wallapop, a digital platform that uses the possibilities offered by digital technology to put in contact people interested in buying and/or sell goods and services in an flexible, casual, informal and, neighborhood's environments.

In a first approach, it is clear the decadent structure of the transfer taxes on movable properties sales between consumers; at the same time, the digital registration of this civil contracts offers an excellent opportunity for a simple digital duty which could perfectly fit into the framework of the inveterate stamp duties, today on legal documents.

Keywords: Digital Tax; Collaborative Economy; Digital Economy; Stamp Duties.

SUMARIO

0. Planteamiento.
1. El caso.
2. Los hechos imponible que evidencia.
3. Las políticas fiscales que suscita.
4. Los retos y oportunidades que plantea.
5. Un apunte de Derecho comparado.
6. Conclusiones.

0. PLANTEAMIENTO

La revolución digital ha cautivado la atención de las Administraciones tributarias por cuanto sienta las bases para trastocar los parámetros territoriales sobre los que hasta fecha relativamente reciente se asentaban los sistemas tributarios nacionales. En el plano de la imposición directa, el clásico dilema que contraponía los criterios de fuente y residencia se ha desfigurado merced a las posibilidades que ofrece una economía preferentemente desmaterializada o financiera en la que los vínculos territoriales de la actividad económica se desdibujan. En el de la imposición indirecta, los puntos de conexión con el territorio legitimado para exigir el gravamen –el lugar de entrega, realización o formalización de la transacción- también se diluyen entre los cauces digitales por los que discurren los negocios sujetos a tributación.

Siendo esto así, lo cierto y verdad es que, por otra parte, tanto el rastro que deja la economía digital, como las posibilidades que brinda el tratamiento masivo de los datos sobre los que discurre y evidencia, facilitan a las Administraciones tributarias sistemas de control tributario hasta fechas recientes desconocidos e inconcebibles. Lo que se ha traducido en un desarrollo exponencial, en los últimos tiempos, de los sistemas de intercambio automático de información con trascendencia tributaria entre Administraciones públicas de distintos Estados o de gestión on-time de la facturación íntegra de una empresa (como el llamado SII, que se está desplegando por la AEAT).

En este trabajo se afronta un análisis de los desafíos que a este respecto suscita una plataforma digital de economía colaborativa, Wallapop, que pone en contacto a personas interesadas en comprar y/o vender bienes muebles de forma ágil, ocasional, informal y, preferentemente, en entornos de proximidad.

Se concluye así, en una primera aproximación, que aun siendo evidente que el régimen de imposición vigente al respecto es decadente e ineficiente, ofrece, al mismo tiempo, el entorno propicio para concebir, alternativamente, un sencillo impuesto de registro sobre actos jurídicos digitales que podría, perfectamente, insertarse en el armazón de la inveterada imposición sobre el timbre, hoy de actos jurídicos documentados.

En todo caso, lo que necesariamente deberían de suscitar los nuevos cauces digitales de comunicación y comercio a través de los que se expresa la capacidad económica de los contribuyentes es una reflexión atenta sobre la ordenación sustantiva de los tributos clásicos –de sus elementos esenciales- y en torno a los modelos de aplicación sobre los que discurre su liquidación, pago y control.

Con el simple objetivo de arrancar dicha reflexión desde la consideración específica de un cauce de relaciones económicas que está teniendo un particular desarrollo, la plataforma digital de compraventa de bienes denominada Wallapop, se examina en este trabajo el supuesto de hecho, sus características propias, para tratar de discernir qué obligaciones tributarias pone en jaque y qué políticas fiscales podría suscitar al objeto de darle un tratamiento tributario adecuado a su funcionamiento y efectos. Para concluir, a partir de todo ello, con el esbozo de una propuesta de modificación normativa de la imposición relativa tanto a las transmisiones de bienes muebles entre particulares como a la del registro de actos jurídicos “documentados”, que pasaría por el establecimiento de una franquicia respecto de la primera y la introducción simultánea de una nueva modalidad en el segundo, que recaería sobre los actos jurídicos digitales de acceso a las plataformas de economía colaborativa.

Se trata de un extraño ejercicio de política fiscal creativa, metodológicamente ajeno a los análisis -mayoritariamente apegados a la norma positiva- sobre los que suele discurrir el Derecho tributario patrio, y lejano de los análisis cuantitativos -normalmente centrados en la imposición societaria o patrimonial- habituales en la Economía del sector público que se cultiva en España.

1.- EL CASO

Wallapop es una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio social en Barcelona, cuyo objeto propio es gestionar una plataforma de compra-venta de productos, mediante un geolocalizador que facilita conectar con los usuarios registrados más inmediatos³. En definitiva, no es sino un mercadillo de segunda mano -los populares *garage* o *yard sales* norteamericanos⁴- radicado en una plataforma digital que se descarga en un terminal electrónico -normalmente un móvil de los llamados smartphones- y que permite a quien desea vender productos contactar y negociar con quienes están interesados en la adquisición de los mismos.

El usuario, al registrarse en el servicio -lo que se facilita enormemente de hacerse a través de otras redes sociales que ya utilice, como Facebook o Google+- acepta los términos y condiciones de uso del servicio, así como las políticas de privacidad y cookies de la empresa. Como es habitual en este tipo de plataformas, al registrarse, el usuario cede sus datos personales al titular de las mismas. Al inscribirse se compromete a hacer uso del mismo respetando "la ley, la moral y el orden público". Lo que se traduce en una lista enunciativa de 10 compromisos relativos, por ejemplo, a materiales ilícitos, medicamentos que requieran receta o publicidad engañosa. El usuario, además, exime de cualquier responsabilidad al respecto a la empresa titular del servicio, que se reserva el derecho a, eventualmente, demandarle por daños y perjuicios, y expresamente se declara como tercero ajeno a los negocios que se pudieran concertar entre los inscritos en la plataforma.

³ *Wallapop Spain, fundada en 2013, se define en Wikipedia, de donde se ha tomado la mayor parte de la información aquí utilizada al respecto, como "una start-up espanyola fundada el 2013 dedicada a la compra i venda de segona mà geolocalitzada a través de l'aplicació mòbil en funció de la proximitat respecte a la posició de l'usuari". Sus fundadores, un grupo de jóvenes emprendedores catalanes, han intentado su expansión a Francia, Alemania, México y Brasil, logrando, finalmente, introducirse en los Estados Unidos; en 2015 recibió un premio a la mejor start up europea y fue la empresa con mayor ingreso de capital, 1.000 M. \$, en España: Atresmedia, La Caixa, Grupo Godó y diversos fondos de capital riesgo han invertido en la plataforma.*

⁴ *La pasión del pueblo norteamericano por revender los objetos que almacena en sus trasteros toma forma, cuando llega la primavera, en la proliferación de estas denominadas "ventas de garaje", del patio trasero, en las que un vecino anuncia por el barrio el día y horario, normalmente en fin de semana, en el que sacará a la puerta de su casa los objetos que tiene almacenados y de los que se quiere desprender. Estos populares mercadillos de proximidad -en los que soy testigo de que se puede llegar a adquirir la ropa interior de un vecino o colega de trabajo, no particularmente necesitado de liquidez- han llegado a la parrilla televisiva, en la que se pueden encontrar programas que retransmiten la subasta de trasteros adquiridos en su conjunto que, posteriormente, se van revendiendo pieza a pieza. No es por ello sorprendente que, fuera de España, sea precisamente en los Estados Unidos de América donde wallapop haya obtenido un mayor éxito comercial.*

Hoy por hoy es gratuito, aunque últimamente se ha lanzado un servicio de los llamados premium, mediante el que abonando una módica cantidad el usuario consigue que sus ofertas destaquen respecto de las del resto.

2.- LOS HECHOS IMPONIBLES QUE EVIDENCIA

Como se acaba de describir, *Wallapop* no es más que una herramienta digital de comunicación a través de la que facilita el cruce de ofertas de ventas de -en principio- particulares, con demandas de otros particulares, próximos a los oferentes de productos. Como suele ocurrir con este tipo de plataformas, la posibilidad de los usuarios de colaborar en la construcción y mejora de la comunidad, aportando sus propios datos/ofertas y calificando la credibilidad de quienes con ellos interactúan, es parte del valor añadido del servicio. Como es bien sabido, en este tipo de negocios el valor añadido está, fundamentalmente, en los datos.

Una vez que ambas partes se ponen en contacto y conciertan una transacción, a partir de la oferta publicitada en la red, el negocio entre los usuarios -y al que resulta ajeno el proveedor de la plataforma- sería calificado como compraventa civil (art. 1.450 CC), salvo que del vendedor fuera predicable la condición de empresario.

Así las cosas, y explícitamente lo advierte el punto nueve de los términos de uso que acepta quien se registra en la plataforma, el comprador del bien "deberá tener en cuenta que, al adquirir un artículo, será considerado sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (sic) y Actos Jurídicos Documentados ("ITPAJD"), modalidad TPO (sic), obligándose a mantener a wallapop totalmente indemne (sic) en caso de no dar cumplimiento a dicha obligación."⁵

En realidad esto no es del todo exacto. La empresa da por supuesto que los usuarios que realizan sus ofertas a través de su plataforma no se dedican de forma habitual al ejercicio del comercio y que, por lo tanto, estando ante una compraventa civil entre particulares el impuesto que se devenga es, efectivamente, el ITPAJD⁶. No obstante, y siendo esta la premisa de la que se parte en la redacción de los términos de uso del servicio, lo cierto y verdad es que en ningún caso se excluye del uso de la plataforma a quien sí ejercitara de forma habitual actividades mercantiles. En cuyo caso el hecho imponible que se devengaría, de formalizarse la venta actuando el vendedor en el ejercicio

⁵ Cfr. "Términos de uso de wallapop" [<http://es.wallapop.com/toc> (último acceso 14/02/2017)].

⁶ Cfr. Art. 7.1.A) del Real Decreto Legislativo núm. 1, de 24 de septiembre de 1993, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

de su actividad mercantil –cosa, al parecer, a la vista está, nada infrecuente en esta plataforma- sería el de entrega de bienes, sujeto al IVA⁷.

En las condiciones actuales están expresamente excluidos del ámbito material de los bienes susceptibles de poderse ofrecer en venta a través de la plataforma los de naturaleza inmobiliaria. De forma y manera que la modalidad del hecho imponible de ITPAJD que se devengaría sería la relativa a la transmisión de bienes muebles, estando también excluidas, entre estos, las transacciones que recaigan sobre animales, semovientes. Dado que se trata de bienes muebles y de comercio *off line* –se produce la entrega física del bien material fuera de la red- aparentemente la Comunidad Autónoma competente del rendimiento, aplicación y –en cuanto se hubiera cedido- normativa del tributo, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en la cesión del Impuesto, es la de la residencia habitual del adquirente, o la de su domicilio social, si se trata de una persona jurídica⁸.

Uno de los bienes que se ha agregado al elenco de los susceptibles de compraventa a través de la plataforma son los automóviles. Es fácil prever que, dada la tipología y valor de los bienes que se intercambian –excepción hecha de los automóviles u otros vehículos cuyo registro sea preceptivo- así como el hecho de que la transacción no deja otra huella que la del anuncio que se insertó, no serán muchos los adquirentes de tales bienes que se personen en las oficinas liquidadoras de los registros de la propiedad –en el caso de que se les hubiera delegado el ejercicio de tal competencia- o de los organismos de gestión tributaria de las Comunidades Autónomas, para liquidar el ITPAJD devengado en estas transmisiones. Ciertamente, una vez vendido el bien queda reflejado en la plataforma esta circunstancia, pero no se registra la identidad del adquirente, contribuyente del ITP, ni el precio de venta, base imponible del impuesto.

A un familiar que ha llegado a revender hasta cuatro veces el cochecito de su bebé, en ningún momento se le ha pasado por la cabeza que al adquirirlos estuviese contrayendo sendas obligaciones tributarias que hubiera debido de declarar. Es más, cuando se lo hice notar, no daba crédito a lo que oía. Tiendo a pensar que sea éste, y no otro, el comportamiento generalizado entre los usuarios de este servicio. Sin perjuicio de que haya podido detectarse algún contribuyente, de los que en la literatura americana se vienen denomi-

⁷ Cfr. Art. 4 de la Ley núm. 37, de 28 de diciembre de 1992, por la que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido. En algunos casos, por ejemplo, podría muy bien estar integrado en el régimen especial de bienes usados.

⁸ Cfr. Art. 33.2.C)3ª de la Ley núm. 22, de 18 de diciembre de 2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Ciertamente, los únicos datos identificativos que quedan registrados en la plataforma son una dirección electrónica y un número de teléfono que pueden coincidir, o no, con los de quien, efectivamente, ultime la transacción. Pero, evidentemente, en términos de prueba una presunción *comuni iuris tantum* permitiría a la Administración tributaria autonómica partir de la premisa de su competencia aparente respecto de las transacciones realizadas por los usuarios que se registren como residentes en su territorio.

nando “suicidas”, que se haya presentado a declarar tales hechos imponibles de este añejo impuesto, que el Prof. Tipke probablemente calificaría como “impuesto sobre los tontos”⁹.

De modo, por cierto, algo parecido a lo que ocurre en nuestro ordenamiento jurídico con el hecho imponible que por este mismo impuesto se devenga por el arrendamiento de viviendas, o por las llamadas, en Derecho civil, liberalidades de uso –regalos navideños o por aniversarios y otras festividades u ocasiones- y “micro-donaciones” en campañas masivas de captación de fondos para causas benéficas mediante llamadas telefónicas u otros medios que, no estando prevista franquicia anual alguna en su ley reguladora, siempre que el donatario sea persona física están sujetas a Impuesto sobre donaciones; sin que, en el mismo sentido, se hayan descrito en la práctica administrativa, literatura científica o jurisprudencia –que me conste- caso alguno de que un contribuyente por tales obligaciones tributarias se haya personado en las oficinas liquidadoras autonómicas a declarar los correspondientes tributos por tal objeto y razón¹⁰.

⁹ Cfr. TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Traducción, presentación y notas a cargo de P.M. Herrera Molina, Marcial Pons, 2002, p. 121. La expresión, acuñada por el Profesor de Hacienda pública Gerd Rose en realidad se refiere a la distancia que media entre lo que paga quien dispone de recursos para contratar un buen asesoramiento fiscal y quien no dispone de tales recursos. En este caso, en realidad, estaríamos ante un impuesto que tan solo paga la persona de temperamento extremadamente escrupuloso, inconsciente de que lo llamativamente sencillo que resulta evadir el pago de la deuda tributaria y lo insólito de su eventual descubrimiento lleva consigo un incumplimiento generalizado de su pago. Contra la visión pesadamente moralista que del pago de los impuestos ha tomado cuerpo merced al populismo que nos rodea –“los malos ricachones (empresas) defraudan” vs “la buena gente, el pueblo llano, paga”- la ecuación del fraude fiscal es mucho más compleja. El Prof. Elffers, del Netherlands Institute for the Study of Crime and Law Enforcement, propone desde el ámbito de la Criminología un modelo de análisis de los comportamientos de defraudación tributaria que me parece particularmente agudo y brillante. A su parecer, el comportamiento del contribuyente frente al pago de los impuestos se compone de una combinación de tres factores: *Willing / Be Able / Daring*, voluntad, capacidad y osadía (Cfr. ELFFERS, H.: “But taxpayers do cooperate!”, en M. van Vugt, M. Snyder, T.R. Tyler and A. Biel (eds) *Cooperation in modern society: Promoting the welfare of communities, states, and organizations*, Routledge, Londres, pp.184-194). Dicho de otro modo: Moral, Oportunidad, Miedo. La incidencia de uno u otro factor varía en razón de circunstancias tanto subjetivas como objetivas. Defrauda más quien menores restricciones morales subjetivas tiene, disfruta de mayores oportunidades al respecto, y con mayor osadía se comporta frente al riesgo, eventual, de ser descubierto y sancionado. En definitiva, no es que “los malos” –los ricos empresarios, ya se sabe- defrauden porque son insolidarios y “los buenos” –la pobre gente del pueblo llano, para entendernos- paguemos a tocateja (soy un modesto funcionario sujeto a retenciones y sin abuelos en paraísos fiscales) porque seamos un dechado de virtudes cívicas. Es una ecuación compleja, con tres factores: en el caso del ITP en las transacciones de bienes muebles entre particulares, por ejemplo, el fraude es generalizado no porque quienes las concierten sean “malos”, “perversos e insolidarios defraudadores”, sino porque las oportunidades de hacerlo son infinitas y las probabilidades, hoy por hoy, de ser descubierto y sancionado por ello infinitesimales.

¹⁰ Cfr. ANDERSON, M., y ROZAS, J.A.: “Captaciones públicas de donaciones y donaciones benéficas: régimen civil y tributario”, en J.A. Valle Zayas, J.A. Pérez Ribarés y J.R. Sallés (Dir.), *Estudios sobre Derecho de la empresa en el Código civil de Cataluña*, Bosch Editores, 2013, pp. 231-251. Revisada una primera versión de este trabajo por un probo funcionario de una Administración tributaria autonómica –y, sin embargo, amigo- he de reconocer que sí me dio noticia de que en una ocasión, al menos, un contribuyente se presentó en una delegación autonómica tributaria con la pretensión de declarar lo que había recibido gratuitamente para financiar el tratamiento médico de un descendiente con una enfermedad rara. Prefiero no desvelar lo que se le indicó al respecto por los pasmados funcionarios que le atendieron. Recientemente en Cataluña se ha producido otra situación de estas características: mediante una cuestionada para constituir una llamada “caja de resistencia” se han recabado fondos destinados a ser donados a determinadas personas físicas condenadas por el Tribunal de Cuentas a hacer frente a las responsabilidades patrimoniales derivadas de su participación directa en la organización de una actividad ilegal. No es probable que, en esta ocasión, las eventuales obligaciones tributarias para con el Tesoro público de la Generalitat, por el ISD devengado con ocasión de esta captación pública de donaciones, haya de pasar tan desapercibida como es habitual.

No cabe duda, pues, que, en el actual estado de nuestro ordenamiento jurídico tributario, esta plataforma está evidenciando un fenómeno generalizado y masivo de fraude fiscal por razón de ITPAJD ó IVA. Ciertamente, su aparente baja intensidad cuantitativa, en lo que a las deudas tributarias defraudadas se refiere, y el hecho de que en su mayor parte se desenvuelva entre particulares que intercambian bienes de segunda mano determina que ni se identifique como tal, ni genere alarma social (hasta la fecha, que yo sepa, los líderes de Podemos “y sus confluencias” no se han manifestado al respecto), ni, por lo que se me alcanza, plantee a los responsables de la gestión de estos impuestos indirectos la urgencia de atajarlo.

Ciertamente, no es que tal estado de cosas suponga novedad alguna. Los tradicionales anuncios por palabras insertados en la prensa e incluso en alguna publicación especializada, como *segunda mano* -ya también en versión digital- daban razón desde hace tiempo de este fenómeno de fraude fiscal difuso y de bajos vuelos. El factor diferencial que aporta su plasmación digital -ya, por lo demás, desde hace tiempo presente en otros distribuidores sin geolocalizador como *e-bay*- es el hecho de que su canalización a través de estas plataformas digitales deja rastro evidente de los eventuales partícipes de la operación ocultada a las Autoridades tributarias, del comprador y del vendedor.

La realidad, en cuanto al ámbito de la imposición directa, también presenta sus perfiles singulares. Evidentemente, *Wallapop Spain* es una sociedad cuyos beneficios -en tanto que los obtenga- estarán sujetos a tributación en España, y cuyas relaciones jurídicas relativas a las actividades económicas que promueva en el extranjero no presentan, aparentemente, peculiaridades específicas dignas de reseñar.

Más complejidad se advierte en lo que se refiere al vendedor del producto. El ingreso que obtenga de la venta es, a todas luces, integrable al efecto del cálculo de su renta imponible. Si se tratase de una persona jurídica, o ente sin personalidad, en el ejercicio de su actividad comercial y que está distribuyendo por este medio sus productos, sería calificable como ingreso de la actividad y sujeto a gravamen en el IS o en el IRNR -convenios mediante- si se tratase de un no residente. Si se estuviera en el mismo caso pero fuera persona física el transmitente, se trataría de un rendimiento de la actividad económica, sujeto al IRPF o, de nuevo, en el IRNR, con las salvedades convencionales que mediaran.

Lo más frecuente, con todo, será que el vendedor sea un particular, residente en España, que no vende los bienes objeto del contrato como parte de su actividad mercantil sino de forma esporádica y con el objetivo de deshacerse de bienes usados a cambio de un precio. En este caso, estaremos ante una

ganancia o pérdida patrimonial derivada de la enajenación de bienes, sujeta a gravamen en el IRPF del vendedor. Habría que calcular la diferencia entre el valor de adquisición del bien y su valor de enajenación y declarar, consecuentemente, la oportuna plusvalía o, más frecuentemente, minusvalía, evidenciada en la transacción¹¹.

3.- LAS POLÍTICAS FISCALES QUE SUSCITA

Este novedoso modelo de economía colaborativa suscita en su entramado, tal y como acaba de ser descrito, dos órdenes de políticas tributarias, legislativas y aplicativas. A su vez, estas políticas podrían ser más conservadoras o más innovadoras, sin que unas y otras tuvieran por qué ser siempre excluyentes o alternativas, resultando incluso, en algunos casos, complementarias.

Entre las políticas tributarias legislativas conservadoras que se podrían sopesar cabe mencionar:

- A. El reconocimiento de que los únicos hechos imponibles del ITP efectivamente sujetos a gravamen son aquellos en los que la operación es objeto de control cautelar en los registros de la propiedad, en los de la Dirección general de tráfico, en los de bienes del patrimonio histórico artístico o en los que se inscriba la titularidad de los semovientes. Lo que llevaría a declarar exenta la transmisión patrimonial de bienes muebles -quizás de aquellos distintos de los que se han mencionado que son objeto de registro- en operaciones ocasionales entre particulares o el establecimiento de una franquicia al respecto de, por ejemplo, 1.000 € anuales. Mediante esta disposición se sacaría de las listas de los defraudadores a la inmensa mayoría de los usuarios de los servicios de Wallapop que adquieren bienes muebles a través de dicha plataforma;
- B. En el mismo sentido, se deberían de considerar no sujetas a gravamen las ganancias y pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto en las personas físicas por la enajenación esporádica de sus bienes muebles de consumo. En este caso, más que aligerar el elenco de defraudadores inconscientes -como ocurre en el anterior- se estaría, probablemente, evitando el riesgo de que algún astuto calibrador de pérdidas patrimoniales se imputase minusvalías por este concepto, aunque podría entenderse que esto ya es así, desde el momento en que no se consideran pérdidas las derivadas del consumo: la pérdida de valor sufrida por el bien usado -evidenciada al venderlo a precio inferior del de adquisición- cabría calificarla como provocada por su consumo.

¹¹ Cfr. Arts. 33-34 de la Ley núm. 35, de 28 de noviembre de 2006, del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas.

En un plano que requeriría un más detenido estudio se situarían las políticas legislativas, verdaderamente innovadoras, en torno a la reformulación del sistema impositivo a tenor de los cauces de expresión de capacidad económica que toman forma a través de sistemas digitales:

- A. En la línea de lo que se ha venido denominando como impuestos sobre los bienes digitales¹², se podría implantar un impuesto nuevo –estatal, autonómico o local- sobre la publicidad digital, o sobre actos jurídicos digitales (como nueva modalidad específica del IAJD, por ejemplo) en el que la empresa titular del servicio ocupase la posición de sustituto y el oferente fuese el contribuyente, siendo el hecho imponible, de devengo anual, el solo hecho de estar registrado en la plataforma, de acceder a los servicios que la misma ofrece; habría que estudiar detenidamente, por una parte, su compatibilidad con el IVA, y vigilar, por otra, que la deuda tributaria fuese muy reducida, pues de lo contrario podría destrozar el modelo de negocio de la empresa, devengándose, tal vez, a partir de un determinado umbral de usuarios e implantándose en consonancia con la franquicia del ITP más arriba sugerida;
- B. Otra posibilidad sería, en la medida en la que se pudiese avanzar en la exigencia del registro digital de las transferencias financieras en la formalización de estas transacciones (actuando, por ejemplo, la empresa como intermediaria de los pagos, a modo de cámara de compensación) el establecimiento de una suerte de impuesto sobre las transferencias financieras¹³.

En el plano puramente aplicativo, las autoridades tributarias podrían plantearse, ante los hechos con trascendencia tributaria evidenciados, diversas actuaciones:

- A. Un elemento claro de distorsión en esta manifestación de economía colaborativa, supuestamente entre particulares, es el intrusismo que en la comunidad no mercantil puede llevarse a cabo por los profesionales y *s* que quieran aprovechar este cauce para comercializar sus productos. En este orden de cosas, la Administración debería de procurar de la empresa titular del servicio que entre las condiciones

¹² Cfr. ROSEMBUJ, T.: *El impuesto digital*, El Fisco, 2015- En el que se describen, por ejemplo, las iniciativas norteamericanas al respecto (pp. 67-76) y se desarrolla toda una teoría impositiva en torno al “bien digital” como expresión de capacidad económica sujeta a gravamen.

¹³ Cfr. FERRAZ LEMOS TAVARES, D.: *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extra-fiscal*, Marcial Pons, 2016, *passim*. El hecho cierto es que la plataforma ya viene sugiriendo como medio de pago el hacerlo a través de su propia plataforma digital de pagos, wallapay. Cuestión esta que, por otra parte, nos adentraría en el apasionante mundo de cómo la economía digital está tensionando los mimbres del negocio de la intermediación bancaria en los pagos, con las consecuentes derivadas que en Derecho mercantil, administrativo y tributario tal realidad pueda llegar a tener, y de lo que ya hay experiencias de trayectoria verdaderamente insospechada (Cfr. como siempre con su aguda visión profética ROSEMBUJ, T.: *Bitcoin*, El Fisco, 2015, *passim*).

de uso exigiera de los usuarios inscritos el compromiso de no ejercer a través del mismo ninguna actividad mercantil habitual por cuanto los riesgos de defraudación del IVA –en particular a lo que el régimen especial de bienes usados se refiere- y de los impuestos directos que gravan las rentas empresariales son elevados¹⁴;

- B. En la misma línea, vista la plataforma como valiosa fuente de información, y ya como política de investigación del fraude fiscal, la Administración tributaria podría, a través de su personal con funciones de investigación, o de terceros contratados a tal efecto, registrados en el servicio o de la propia empresa titular del mismo –advertido que, esto último, depende de cómo, podría entrar en colisión con el derecho constitucional de libertad de empresa (art. 28 Ce)- utilizar los datos disponibles y registrados para localizar a usuarios que estuvieran ejerciendo a través del mismo la actividad mercantil para incluirlos, eventualmente si cumplir íntegramente con sus obligaciones tributarias, en el plan de control tributario¹⁵.

4.- LOS RETOS Y OPORTUNIDADES QUE PLANTEA

Es un tópico afirmar que quien tiene la información tiene el poder. Pues bien, a todas luces es innegable que el éxito de Wallapop radica, precisamente, en que tiene la información. Su valor añadido, a partir de una infraestructura material no excesivamente sofisticada, le viene dado por sus usuarios, por los datos que cada uno de ellos aporta y obtiene de la plataforma, por la calificación que entre ellos se otorgan¹⁶.

Los datos en sí mismos son materia prima en bruto. Su explotación masiva, su tratamiento digital, los convierte en una fuente de información de inusitada potencialidad y valor. El reto más complejo al que siempre se ha debido

¹⁴ Este aspecto de la estructura del negocio, particularmente sensible, excede el ámbito propio del Derecho tributario pero resulta, con todo, crucial al respecto, pues el régimen tributario derivado del negocio concertado es completamente distinto en uno y otro caso. Con todo, no cabe duda de que es crítico en la estructura y ordenación del plan de negocio desde el momento en que, como se suele decir, cuando en la red algo es gratis –más allá de que siempre hay un coste subyacente que no se suele considerar, el de la conexión a la red, sustancialmente elevado- en realidad el usuario es parte del producto. Expulsar del modelo de negocio una parte sustancial de usuarios, los empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad –que al parecer es considerable en Wallapop- podría acabar con la viabilidad y operatividad del propio servicio.

¹⁵ Un buen amigo, Inspector de Hacienda, buscando un singular producto vintage con el que estaba encaprichado, dio con él en Wallapop, a un precio sorprendentemente reducido. Puesto en contacto con el proveedor, descubrió que se trataba de un empresario que, aprovechando otros envíos, introducía a libre tránsito en España ejemplares de dicho objeto a unos precios que suponían una rebaja efectiva –respecto a los habituales en el mercado- de en torno al 25%. ¿Tal vez porque no facturaba el IVA en dichas transacciones?

¹⁶ Aunque la conexión a la red siempre tiene, para alguien, un coste, los accesos a los productos, contenidos y servicios que en la misma circulan en muchos casos es gratuita. Con una frase verdaderamente brillante, un ejecutivo alemán de las telecomunicaciones ha identificado este fenómeno: Cfr. J. CIGUELA, “Si es gratis, el producto eres tú”, *La Vanguardia*, 28 de septiembre de 2015 (<https://goo.gl/uQFsqj>, último acceso, 7/09/2017).

de enfrentar todo sistema tributario que aspirase a funcionar de forma eficiente es el de la construcción del censo de contribuyentes, el registro de los indicios de capacidad económica susceptibles de ser gravados, su gestión y mantenimiento.

El gran paso adelante, seminal, que dio Diocleciano –por tantas otras actuaciones de infausta memoria- en la historia de la Hacienda pública fue el de registrar las propiedades inmobiliarias como referente de riqueza, poniendo así las bases de lo que en la Europa ilustrada María Teresa de Austria –también en la península itálica, en el Reino del Piamonte- transformaría en la institución del catastro, en la actualidad clave de bóveda de la fiscalidad inmobiliaria.

Lo que verdaderamente caracterizaba al clásico “hidalgo” español no era su condición ociosa y depauperada –lo que es una simple recreación literaria de una de sus marginales modalidades- sino el que disfrutase de la exención del pago de los impuestos directos, los “subsidios”, no estando obligado a “pechar”, a empadronarse¹⁷.

Cuando el conde-duque de Olivares se vio acuciado por la bancarrota, una de las ideas, entonces inusitada, que concibió para superarla fue la de vincular los efectos jurídicos de los actos civiles, mercantiles, administrativos o judiciales –su validez- a su extensión en papel del Estado: su “timbrado” con un “sello” que se reserva la autoridad administrativa. Nació así, de forma casi accidental, una de las grandes aportaciones españolas a la historia de la Hacienda pública, el impuesto del timbre, del sello, que rápidamente se extendió a las otras grandes naciones europeas modernas y que en el Imperio británico daría lugar, al establecerse un *stamp duty* en las colonias americanas, nada menos que a la guerra de la independencia de los Estados Unidos de Norteamérica.

Frisando los años sesenta, ante el reto de estabilizar y dinamizar la Economía española, salir de la autarquía, e incrementar sustancialmente los recursos públicos del Estado, el problema esencial al que se enfrentaban las Autoridades tributarias patrias era el de incrementar el censo de los contribuyentes, el registro de aquellos que ejercieran actividades profesionales, mercantiles, agrícolas e industriales. Para una Administración tributaria diminuta, y sin los medios informáticos y humanos de los que ahora dispone, la única opción que tenía para lograrlo de forma ágil y eficaz era la de recabar para ello la colaboración de los estamentos implicados. Es así como se desplegaron las, tan denostadas por nuestra doctrina de la época, evaluaciones globales, en

¹⁷ Cfr. J. PÉREZ, Carlos V, Biblioteca ABC, Protagonistas de la Historia, 2004, pp.113-123. La importancia de estos beneficios fiscales se evidencia en los documentos en los que se plasmaban, “privilegios rodados” y “ejecutorias de hidalguías”, verdaderamente espléndidos, una muestra de los cuales se ha expuesto recientemente en El Prado, en el marco de la exposición dedicada a los tesoros de la Hispanic Society of America.

la imposición directa, y los convenios con grupos de contribuyentes, en la indirecta, que en pocos años lograron un éxito inusitado en la configuración de un censo actualizado de los contribuyentes que ejercitaban tales actividades empresariales. Lo que puso las bases para que desde 1964, pasando por el libro verde para la reforma del sistema tributario, de 1973¹⁸, reelaborado en 1977 –con tapas blancas, por razones obvias- se llegase a la parrilla actual de nuestro sistema de impuestos: en lo esencial estable (más allá del muestrario del casi centenar de impuestos propios autonómicos, y de los estatales energéticos del 2012) desde la incorporación de España a la actual Unión Europea, en 1986.

Sirva toda esta breve incursión en la historia de la Hacienda para tratar de demostrar que, probablemente, el problema esencial a resolver cuando del establecimiento, o reforma, de un tributo se trata es el de, como se decía en el medioevo, “amillarar”¹⁹ la riqueza susceptible de gravamen.

Pues bien, las oportunidades que al respecto ofrece al Fisco la Economía digital son, verdaderamente, extraordinarias. Basta con pensar, como se ha hecho notar, en el desarrollo exponencial que el intercambio automático de información con trascendencia tributaria está experimentando, para atisbar las potencialidades de control que todo ello, el big data, procura a las Administraciones tributarias.

Estas inmensas oportunidades, sin embargo, ponen a los sistemas tributarios ante retos colosales que exigen su transformación profunda y un cambio sustantivo, organizativo y aplicativo más que considerable:

- A. La información de la que disponen las Administraciones tributarias, para su uso a efectos tributarios, es un tesoro de los contribuyentes –los auténticos propietarios, no se olvide, de los datos que manejan las Administraciones- que se ha de preservar y custodiar con exquisita delicadeza y respeto por los derechos fundamentales de los ciudadanos, garantizando el estricto deber de confidencialidad que obliga a los funcionarios y autoridades políticas con acceso a dichos datos y siendo implacable en la exigencia de responsabilidades cuando ese deber de sigilo se vulnere, produciéndose filtraciones, leakage en la expresión

¹⁸ Desaparecido en combate el original, un ejemplar del mismo –reeditado por el Prof. Gacía Añoberos durante su etapa como Ministro de Hacienda en el albor de los años 80- se podía consultar hace años, si no se ha hecho desaparecer por mor de la legislación relativa a la memoria histórica, en la Biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁹ “Regular los caudales y granjerías de los vecinos de un pueblo para repartir entre ellos las contribuciones”. Diccionario electrónico de la RAE (última consulta, 13/02/2017).

- inglesa²⁰;
- B. El modo en el que se manifiesta en la sociedad del siglo XXI la capacidad económica de los ciudadanos ha cambiado mucho respecto de la que revestía en la Edad moderna, en los siglos precedentes a la revolución tecnológica y de las comunicaciones en la que estamos inmersos; de modo que no se puede seguir exigiendo un impuesto tan “rancio” –si se me permite la expresión- como el ITPAJD, que hunde sus raíces en la inveterada alcabala, y en los Impuestos de Derechos Reales y del Timbre –decimonónicos con orígenes imperiales- sobre la base de categorías económicas y jurídicas algo más que desbordadas, entre otras cosas, por el fenómeno digital.
- C. Los medios técnicos y humanos de los que disponen hoy en día las Administraciones tributarias deberían de obligarlas a transformar por completo sus procedimientos y sistemas organizativos para simplificarlos sustancialmente, hacerlos más eficientes y equitativos, centrandó la atención no tanto –como ocurre en la actualidad- en regularizar y sancionar los errores de los contribuyentes, como en prevenirlos y evitarlos, entendiendo que su éxito radica en saber cooperar entre ellas y concitar la colaboración de los contribuyentes²¹; procurando a los ciudadanos –que, en definitiva, son los propietarios últimos de la Hacienda pública- unos servicios de administración tributaria preocupados por atender las necesidades de quienes ordinariamente contribuyen con normalidad al sostenimiento de los gastos públicos y por perseguir de forma implacable a quienes se sitúan al margen del sistema –se sumergen en la economía informal- o, incluso, saquean el erario público disfrutando indebidamente de transferencias de fondos a los

que no tienen derecho²².

5.- UN APUNTE DE DERECHO COMPARADO

Como se ha hecho notar, desde hace tiempo, los retos ante los que enfrenta la Economía digital al Derecho tributario y, como una manifestación más de la misma –en tanto que, en muchos casos, se sirve de cauces digitales- la colaborativa, vienen requiriendo la atención de las instituciones públicas y de los estudiosos. Buena prueba de ello es que la primera iniciativa, y de entre las más prolijas de las emprendidas, del plan BEPS –que por todas partes rezuma aromas digitales- es, precisamente, el análisis de la Economía digital. Pero también es bien sintomático que en dicha “iniciativa” el estudio exhaustivo de los problemas que suscita el fenómeno no dé paso a propuestas concretas y bien armadas de políticas normativas y aplicativas²³.

Ciertamente algunas medidas se están adoptando, sobre todo en lo relativo a la sujeción al IVA del comercio electrónico o a los precios de transferencia²⁴. Lo más llamativo que se ha hecho en este terreno ha sido el establecimiento unilateral de impuestos sobre los beneficios obtenidos por empresas con “presencia digital significativa”. Esta ruta la abrió el Reino Unido, en 2015 estableciendo el *Diverted Profits Tax*, y la han seguido, recientemente, Australia²⁵ y Francia²⁶.

En la India, esta estrategia también ha sido objeto de estudio, y se ha transformado en ley en 2016, planteándose el establecimiento de un *equalization levy* (“gravamen” –que no por casualidad se evita la palabra *tax*, aunque en realidad lo sea- compensatorio) sobre las transacciones B2B con entidades que tengan una presencia digital significativa, operando como una retención

22 A mediados de 2015, y dirigidos por Joan Iglesias, se presentaron en el Palau de la Generalitat de Catalunya un conjunto extraordinario de diez informes que suponían el resultado final de un ciclópeo proceso de reflexión –desde muy diversos y cualificados foros académicos y profesionales- sobre lo que deberían de ser las bases para construir un “Modelo de Administración tributaria” –era el título del conjunto- verdaderamente a la altura de las exigencias propias de la sociedad en la que vivimos (<https://goo.gl/E4E5AF>). El eje del estudio –prescindiendo de su derivada política, que a estos efectos es intrascendente- era, precisamente, la construcción de un modelo de gestión tributaria cooperativo.

23 “While OECD and G-20 countries have made the digital economy the number one action of the BEPS Action Plan, two years later companies are still waiting for unambiguous answers.” FERNANDES, R., ASHWORTH, E. y BOUVIER, S.: “BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?”, en *Tax Planning International Review*, vol. 43, n. 9, 2016, p. 1.

24 Cfr. POPA, O.: “Taxation of the Digital Economy in Selected Countries – Early Echoes of BEPS and EU Initiatives”, en *European Taxation*, vol. 57, 1, pp. 38-42.

25 Cfr. ANTON, J.: “BEPS and the Diverted Profits Tax”, en *International Transfer Pricing Journal*, n. 1, 2017, pp. 56-60.

26 Cfr. para una descripción de estos impuestos, VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: “Unilateralismo o multilateralismo en la adopción de las medidas previstas en el proyecto BEPS. Los Impuestos sobre los beneficios desviados: experiencias comparadas”, en AA.VV. *El Plan de Acción... ob. cit.*, pp. 587-601.

20 En el marco de la difusión en los medios de comunicación de los robos de información financiera conocidos como “los papeles de Panamá” –de los que, por cierto, siendo un país extraordinariamente próximo a los EE.UU., sorprendentemente sólo trascendieron nombres de contribuyentes europeos- aparecieron en prensa datos muy concretos de una inspección tributaria cerrada en conformidad relativos a un contribuyente últimamente incómodo para el Gobierno de la Nación y que, rápidamente, fue tachado por diversos medios de comunicación de “defraudador”. Poco después, dicho contribuyente dimitió de su puesto como Presidente de honor del partido al que pertenecen el Presidente del Gobierno y su Ministro de Hacienda quien, haciendo gala de su acceso a la información de los contribuyentes, en otra ocasión, había ya amenazado abiertamente en el Congreso de los diputados de hacer uso de la información tributaria de la que disponía como herramienta política. Este episodio, que tiene toda la apariencia –y querría equivocarme- de un muy grave comportamiento de desviación de poder, supuestamente se está dilucidando en sede judicial al haber presentado el afectado una querrela criminal al respecto. Veremos cómo termina y si, verdaderamente, se dilucidan responsabilidades al respecto. Si es cierto, como gustan de presumir nuestras Autoridades tributarias, que el acceso a los datos de los contribuyentes está rígidamente controlado y registrado, habrá que concluir que las fuentes eventuales de la susodicha filtración están perfectamente acotadas. Sin que sea posible, en esta ocasión, acusar a los jueces, pues el expediente, hasta lo que ha trascendido, no salió del ámbito de la AEAT con destino a los juzgados.

21 Cfr. el trabajo del autor editado por el IEF en su Documento de trabajo 6/2016: “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español”, *passim* (<https://goo.gl/thgCnQ>, última consulta 13/02/2017).

(*withholding*) del 6% de todos los pagos realizados a las mismas²⁷. Conocido popularmente, en dicho país, como *Google tax* no se configura ni como un impuesto sobre la renta ni como un impuesto sobre los servicios, sino como un impuesto publicitario que abona, retiene, quien contrata la publicidad desde la India destinada a insertarse en plataformas informáticas gestionadas por una entidad no residente. Uno de los puntos críticos de este tipo de impuestos es que, de considerarse impuestos sobre la renta, qué duda cabe que presentaría puntos de conflicto con los tratados de doble imposición; y si se calificase como impuesto sobre el consumo los problemas derivarían de los acuerdos internacionales suscritos en el marco de la Organización Mundial del Comercio²⁸.

La estrategia húngara, en la misma línea, ha sido la de establecer un impuesto específico sobre la inserción de reclamos publicitarios –algo también ensayado, fugazmente, en Francia, en 2011²⁹- y un segundo que incide sobre el uso de telecomunicaciones³⁰.

Otra línea ha consistido en aproximarse al particular desde la perspectiva de la normativa civil de protección de los derechos de autor. Así, en España y Alemania se establecieron sendas prestaciones patrimoniales públicas, en el marco de las leyes reguladoras de los derechos de autor, sobre la difusión digital de contenidos de prensa por los motores de búsqueda, lo que culminó con el cierre en España del servicio “*Google News*”. En Francia y en Bélgica la vía fue parecida pero, en estos casos, se instrumentó a través de un proceso de negociación, de instrumentos legales consensuados con las empresas digitales que difunden los contenidos³¹.

En esta dirección, también, se movió fugazmente la República italiana cuyas Cámaras legislativas llegaron a aprobar, en el marco de una ley de estabilidad financiera³², una llamada “*Google tax*”, finalmente derogada por el Gobierno mediante un Decreto Ley ratificado en mayo del año siguiente³³. En el caso italiano el cauce para sujetar a tributación en el país transalpino los benefi-

27 Cfr. SINGH, M.K., “Taxation of Digital Economy: An Indian Perspective”, en *INTERTAX*, vol. 45, nn. 6/7, p. 476.

28 *Ibidem*, p. 475.

29 Cfr. ARIATTI, S. y GARCÍA, R.: “La nuova e variegata frontiera della cosiddetta “Google Tax”: profili comparatistici”, en L. Del Federico y C. Ricci (eds.): *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, 2015, p. 251. En el caso, como –a diferencia del modelo italiano- no se exigía la contratación de la publicidad con operadores establecidos en Francia

30 Cfr. O. POPA, “Taxation of...”, p. 40.

31 Cfr. ARIATTI, S. y GARCÍA, R.: “La nuova e variegata...”, pp. 248-250.

32 *Legge di stabilità 2014*, n. 147, de 27 de diciembre de 2013.

33 *Decreto Legge n. 16*, de 6 de marzo de 2014.

cios obtenidos por los buscadores y operadores asimilados que en la misma operan consistía en exigir en la legislación del IVA que la contratación de la publicidad insertada en los mismos se hiciera a través de entidades, operadores, identificados en Italia a tales efectos. En definitiva, que el contribuyente del IVA por servicios publicidad en entornos digitales tuviera número de identificación fiscal italiano y, en consecuencia, quedara sujeto, sí o sí, al IVA en Italia. Como se ha puesto de manifiesto, este tratamiento del particular presenta serias dudas de compatibilidad con las disposiciones armonizadas del IVA, así como con las libertades fundamentales de establecimiento, tal y como se conciben en el Derecho de la Unión Europea, y con la libertad de empresa, en la Constitución italiana³⁴.

Otro voluntarioso, aun fallido, intento de establecer un impuesto sobre el registro de los usuarios de servicios digitales lo ha protagonizado el Parlamento catalán, que mediante su Ley 15/2014, de 4 de diciembre, creó en dicha Comunidad Autónoma el impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital. Aunque, como era previsible, ha sido declarado inconstitucional por solaparse con el IVA³⁵–y lo podía haber sido por otras varias razones³⁶– no deja de ser un ensayo meritorio en la línea de acometer una sujeción adecuada a imposición de las capacidades económicas que evidencia la Economía digital.

La práctica totalidad de estas iniciativas, encaminadas al establecimiento de exacciones fiscales o parafiscales sobre las manifestaciones de capacidad económica que se discurren por cauces digitales, recaen sobre las rentas –beneficio o cifra de negocios- obtenida por quienes operan en dichos mercados (*Diverted Profit Tax*) o sobre las transacciones, sobre el consumo de bienes y servicios (los impuestos sobre la publicidad digital o sobre los contratos de acceso a internet). Calificables, pues, como impuestos directos o sobre el consumo, es fácil que presenten dificultades de implantación por contravenir convenciones internacionales para evitar la doble imposición, en unos casos, la libre circulación de mercancías y servicios, en otros, disposiciones de armonización fiscal en el seno de la Unión Europea o incluso de Derecho constitucional, en algunos casos.

34 Cfr. TRENTA, C.: “The Italian ‘Google tax’. National Taxation and the European E-Economy”, en L. Del Federico y C. Ricci (eds.): *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, 2015, p. 209.

35 Cfr. *STC 94/2017*, de 6 de julio.

36 Cfr., ROZAS VALDÉS, J.A.: “El Impuesto catalán sobre la provisión de servicios de comunicaciones electrónicas”, en *Revista de Privacidad y Derecho Digital*, núm. 1, 2015, pp. 171-175.

6.- CONCLUSIONES

El modelo de negocio que subyace en la empresa *Wallapop* evidencia la crisis estructural del ITPAJD, que sujeta a gravamen las transmisiones de bienes muebles entre particulares mediante compraventa civil.

Este impuesto nació, más bien, como una tasa que se satisfacía como contraprestación por los servicios de seguridad jurídica que los Estados modernos procuraban al tráfico civil y mercantil de bienes y derechos. Hoy en día se ha desfigurado y, sobre todo al emparentarse y acompasarse al IVA, se ha convertido en una fuente sólida de financiación para las Comunidades Autónomas -a las que se ha cedido su rendimiento, gestión y, en buena medida, normativa- alejada de las exigencias propias de lo que debería de ser un sistema tributario justo mediante el que se contribuyese de acuerdo a la capacidad económica de cada ciudadano³⁷.

Tal vez sería la ocasión para que el legislador, los funcionarios de la Administración tributaria que le inspiran, se plantease cuál sería el mejor, más sencillo, justo y eficiente modo de articular la contribución de quienes compran y venden bienes a través de plataformas digitales como, entre otras, *Wallapop* al sostenimiento de los gastos públicos. Quizás mediante un impuesto de actos jurídicos digitales, necesariamente de tipo impositivo muy bajo -entre uno y cuatro céntimos anuales, por ejemplo- administrado de forma coordinada con las empresas titulares de estas plataformas -que tendrían la condición de sustitutos- y que tuviera como hecho imponible el acceso anual a sus servicios, a partir de un determinado umbral de usuarios.

³⁷ De las escasísimas, por no decir únicas, ocasiones en las que el Gobierno de la Generalitat de Catalunya ha promovido una reducción de impuestos ha sido para eximir de gravamen -por cierto, con más que dudoso título competencial al respecto- la sujeción al IAJD, cuota gradual, de las escrituras notariales de convenios de separación o divorcio de mutuo acuerdo en las que se evidenciaran transmisiones de bienes. La finalidad, loable, de tal exención no era sino la de favorecer el que estos negocios se formalizasen ante notario, en beneficio de una descongestión de las oficinas judiciales. Siendo así que la formalización de documentos judiciales no está sujeta a IAJD, el devengo de tal gravamen, por lo que a los documentos notariales se refería cuando incorporaban transmisiones patrimoniales entre las partes, operaba como un impedimento al logro de tan encomiable objetivo. Lo que, al hilo de este episodio tal vez se debería de plantear el legislador -estatal y autonómico- es si continúa teniendo sentido que cuando un ciudadano solicita, de una entidad financiera, un préstamo hipotecario, para adquirir su vivienda habitual -que se supone que es un bien de primera necesidad- endeudándose prácticamente de por vida, semejante manifestación de penuria vital devengue un tributo cuyo tipo impositivo en Cataluña es del 1'5%. De hecho el Tribunal Supremo, su sala de lo civil, en su sentencia de 23 de diciembre de 2015, ya ha llegado a la conclusión, de modo a mi parecer excesivamente creativo, de que tal cosa es contraria al Derecho vigente, por abusiva. Más oportuno habría sido, en mi modesta opinión, que sus señorías hubieran planteado una cuestión de inconstitucionalidad al respecto, si así lo entendían, o -en su caso- su Sala de lo contencioso hubiera anulado el precepto reglamentario en el que, con toda rotundidad, se establece que para "la constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario" (art. 68 del RD 828/1995). Ahora le tocaría al legislador reflexionar al respecto. La Comisión de expertos que ha informado sobre la reforma del sistema de financiación autonómico, en el ejemplar del informe del que he podido disponer, apenas se dedica una página al ITPAJD, para decir que se trata de un impuesto con "una estructura legal y unos métodos de gestión arcaicos que no han cambiado significativamente desde el siglo XIX", con lo que no se puede sino coincidir, pero, al contrario de lo que se decía en el informe de la Comisión de expertos del año 2014, no recomienda su derogación, por razones estrictamente recaudatorias: aporta a los Tesoros públicos autonómicos en torno a 6.000 M. €. Tampoco he oído a ningún alcalde "del cambio" bramar porque el IAJD, en su modalidad sobre actos notariales, sea un manifiesto escándalo, en términos de capacidad contributiva.

No tendría problemas de compatibilidad con el IVA o con el ITP, desde el momento en que su objeto imponible no sería la entrega o transmisión de bienes sino el acceso a los servicios ofrecidos por la plataforma. Se podría construir, perfectamente, como una modalidad novedosa del IAJD, denominada, por ejemplo, "actos jurídicos digitales", que vendría a añadirse a los notariales, mercantiles y administrativos, sin resultar incompatible en sí mismo -aunque sí en la práctica- con estas otras modalidades del mismo impuesto. La gestión correspondería a la AEAT, pero el rendimiento y -dentro de unos márgenes máximos y mínimos- la fijación de los tipos impositivos, serían de competencia autonómica. Su devengo sería anual y se autoliquidaría por los sustitutos, las empresas titulares de las plataformas -residentes o no en España- a partir de los datos de registros, por provincias, facilitados por los usuarios. Sería imprescindible también, establecer un umbral de exención que podría situarse en un número razonable de inscritos -¿100.000, por ejemplo?- que permitiese a la plataforma arrancar su negocio sin afrontar el pago de este impuesto³⁸.

En la Edad moderna la función que tenía el papel como instrumento de representación del título de adquisición de los bienes -en una sociedad construida en torno a los derechos reales- llevó a los sistemas tributarios a desplegar impuestos sobre el registro y formalización de los actos jurídicos generados al respecto. En una sociedad líquida, en la exitosa expresión de Bauman³⁹, como la actual, en la que la "usabilidad", la "experiencia", el "acceso" tienen un protagonismo más relevante que la "propiedad" en las relaciones sociales y económicas, el modo en el que se expresa la capacidad económica ha mutado; en un modelo de relaciones jurídicas en las que la digitalización está desplazando a marchas forzadas al papel y, con ello, transformando radicalmente la estructura y organización de los registros, es necesario reinventar el ITPAJD.

En la Economía digital es evidente que el capital productivo lo aportan, en buena medida, los usuarios, que transfieren gratuitamente el mismo a los titulares de las plataformas. Pues bien, el centro de atención para construir los sistemas tributarios que recaen sobre las capacidades económicas evidenciadas a través del mundo digital necesariamente ha de atender al destino, más que al origen de las operaciones. Los añejos criterios de sujeción basados en la residencia y en el lugar de realización de las operaciones están

³⁸ Podría constituir el germen de una suerte de impuesto, más ambicioso, sobre la recogida, almacenamiento y venta de datos personales, en la línea de la propuesta de Colin, expuesta por Rosembuj ("El impuesto digital", ob. cit., pp. 197-199) y que en Francia fue objeto de estudio con el nombre de *collecting data tax* (cfr. ARIATTI, S. y GARCÍA, R.: "La nuova e variegata...", p. 251).

³⁹ "La casi instantaneidad de la época del software augura la devaluación del espacio" (BAUMAN, Z.: *Modernidad líquida*, Fondo de Cultura Económica de España, 2002, p. 127). El Derecho tributario, que siempre ha trabajado con categorías espaciales de territorialidad y de vinculación del contribuyente al territorio trámite su "residencia" no puede permanecer ajeno a esta transformación de las categorías del tiempo y del espacio en la articulación formal de los factores nucleares de producción -capital y trabajo- a través de los que se expresan las capacidades económicas sujetas a gravamen.

desbordados por una realidad en la que el eje de la relación pivota sobre el acceso del usuario.

Las llamadas iniciativas BEPS han evidenciado que, en una economía con contribuyentes globalizados, los mimbres territoriales sobre los que se construyeron los sistemas tributarios del siglo pasado –fuente/residencia, origen/destino, entidad separada/plena competencia- y los instrumentos jurídicos nacionales y convencionales con los que se han venido resolviendo y a la vez provocando los desajustes e inconsistencias del modelo ya no dan más de sí. Pese a ello, es curiosamente la organización internacional que más ha contribuido al despliegue del mismo, la OCDE, la que mayor protagonismo está teniendo para tratar de atajar sus evidentes deficiencias con sus recetas –reinventadas o revisadas- de siempre: el establecimiento permanente, los precios de transferencia, las cláusulas específicas antiabuso...⁴⁰.

Uno de los polos de discusión que centra el debate actual en Estados Unidos sobre la reforma del sistema tributario en dicho país, gira en torno a la propuesta de introducir un original *destination-based cash flow tax* (DBCFT), un singular impuesto de sociedades sobre el flujo de caja con ajustes en frontera (exención de los ingresos por exportaciones y no deducción de los gastos por importaciones)⁴¹. En Europa, desde otras premisas, y con la dificultad adicional de que en nuestro continente tendría que convivir con el IVA, pero desde la misma preocupación –presente en todos los trabajos de reforma de los fundamentos de la fiscalidad internacional- de acercar el gravamen de los beneficios al lugar donde se genera el valor económico, se ha postulado, también, un modelo de imposición societaria en destino⁴². Mientras tanto, de forma unilateral y en abierta contradicción con lo que se supone que debiera de ser un método coordinado y multilateral de afrontar el problema, el Reino Unido –seguido de Australia y Francia- se ha precipitado a adoptar un imaginativo y heterodoxo modelo normativo de imposición societaria en destino para las entidades con presencia digital efectiva; lo que no es, en definitiva, sino un singular modo de llevar a cabo por vía legislativa lo que, de otro modo, en España, la Administración tributaria venía haciendo ya por vía interpretativa, de forma tan original que ha llegado a conocerse tal modo de razonar como *“the Spanish approach”*⁴³.

40 Un agudo y preciso análisis de los límites del plan BEPS a este respecto se puede encontrar en el trabajo de ESCRIBANO, E.: “¿Se ha equivocado el proyecto BEPS en el planteamiento? Los paradigmas de la fiscalidad internacional que no han sido cuestionados”, en AA.VV. *El Plan de Acción... ob. cit.*, pp. 513-534.

41 Vid. RYAN, P. y BRADY, K.: *Better Way: Our Vision for a Confident America*, Office of the Speaker of the House (24 June 2016) (<https://goo.gl/cBcSLG>)

42 Vid. M. P. DEVEREUX y R. DE LA FERIA, “Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax”, Working Paper 14/07, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2014.

43 Cfr. A. MARTÍN JIMÉNEZ: “The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, núm. 8, 2016, pp. 458-473.

Uno de los conceptos que está tomando carta de naturaleza a este respecto, no sin un fundamento in re objetivo, es el de *“significant digital presence”*. En definitiva, es un modo de aproximar la tributación de los beneficios obtenidos de una actividad económica al lugar donde se generan, para evitar su desplazamiento artificial hacia otras jurisdicciones mediante el uso de los tradicionales vínculos formales sobre los que se sigue construyendo la categoría de “residencia fiscal”. Pues bien, un modo sencillo de conectar la tributación de dichos beneficios con el lugar donde se generan es mediante el establecimiento de un impuesto de registro (que no sobre la renta ni sobre el consumo) ligado a la residencia de los usuarios de las plataformas digitales de economía colaborativa –que son quienes realmente están aportando valor añadido a las mismas- en las que su hecho imponible pueda ser meramente formal, el acto jurídico digital, la realización de una oferta genérica de prestación de servicio o entrega de bienes –no su realización efectiva- y en la que siendo el contribuyente quien lo realiza, el usuario, sería sustituto del mismo el operador de la plataforma. Necesariamente el impuesto debería de prever una franquicia de no sujeción y una estructura cuantitativa muy sencilla y liviana. Operando en relaciones de masa no iba, desde luego, a resolver los problemas de financiación de ningún Tesoro público pero, al menos, sí vendría a constituir un primer modo sencillo y contemporáneo de acercarse a parámetros de mayor justicia en la ordenación de los impuestos sobre las transacciones que se llevan a cabo en entornos de economías digitalizadas y colaborativas. Y, desde luego, un modo simple y operativo de censar a los operadores digitales y a sus clientes, como base relevante para el establecimiento de futuras obligaciones tributarias –sustantivas o formales- en torno a los mismos.

Lo que se está proponiendo en este trabajo es parejo pero distinto a las iniciativas de Derecho comparado apuntadas en el mismo. Se trataría de establecer un sencillo y modesto impuesto de registro por el acceso y disfrute de plataformas digitales en las que se concierten transacciones jurídicas. Con finalidad estrictamente censal y que, eventualmente, pudiera ser el instrumento de apoyo o desarrollo de otras relaciones tributarias en el entorno digital. Que podría encajar, además, en la estructura de un impuesto de larga tradición en España, el IAJD, estatal, aunque cedido a las Comunidades Autónomas, y ayuno de una profunda revisión.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARIATTI, S. y GARCÍA, R.: "La nuova e variegata frontiera della cosiddetta "Google Tax": profili comparatistici", en L. Del Federico y C. Ricci (eds.): *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, 2015, pp. 247-258.
2. AA.VV., *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Aranzadi/Thomson Reuters, Madrid, 2017, 601 pp.
3. ANDERSON, M., y ROZAS, J.A.: "Captaciones públicas de donaciones y donaciones benéficas: régimen civil y tributario", en J.A. Valle Zayas, J.A. Pérez Ribarés y J.R. Salelles (Dir.), *Estudios sobre Derecho de la empresa en el Código civil de Cataluña*, Bosch Editores, 2013, pp. 231-251.
4. ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: *El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad*, Documentos de trabajo del IEF, 26/2016, 39 pp.
5. BAUMAN, Z.: *Modernidad líquida*, Fondo de Cultura Económica de España, 2002.
6. CRUZ PADIAL, I.: "La Economía digital en BEPS: una síntesis", en *Nueva fiscalidad*, n. 2, 2016, pp. 33-65.
7. DEL FEDERICO, L., y RICCI, C. (EDS.): *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, 2015, 258 pp.
8. DEVEREUX, M.P. y DE LA FERIA, R.: "Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax", *Working Paper 14/07*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2014.
9. ELFFERS, H.: "But taxpayers do cooperate!", en M. van Vugt, M. Snyder, T.R. Tyler and A. Biel (eds) *Cooperation in modern society: Promoting the welfare of communities, states, and organizations*, Routledge, Londres, pp.184-194.
10. ESCRIBANO, E.: "¿Se ha equivocado el proyecto BEPS en el planteamiento? Los paradigmas de la fiscalidad internacional que no han sido cuestionados", en AA.VV. *El Plan de Acción...* ob. cit., pp. 513-534.
11. ERNANDES, R., ASHWORTH, E. y BOUVIER, S.: "BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?", en *Tax Planning International Review*, vol. 43, n. 9, 2016, pp. 1-4.
12. FERRAZ LEMOS TAVARES, D.: *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*, Marcial Pons, 2016.
13. IGLESIAS, J. (ed.): *Modelo de Administración tributaria*, Generalitat de Catalunya, 2015 (<https://goo.gl/E4E5AF>)
14. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?", *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, núm. 8, 2016, pp. 458-473.
15. POPA, O.: "Taxation of the Digital Economy in Selected Countries – Early Echoes of BEPS and EU Initiatives", en *European Taxation*, vol. 57, 1, pp. 38-42.
16. ROSEMBUJ, T.: *El impuesto digital*, El Fisco, 2015, 229 pp. Bitcoin, El Fisco, 2015, 159 pp.
17. ROZAS VALDÉS, J.A.: "El Impuesto catalán sobre la provisión de servicios de comunicaciones electrónicas", en *Revista de privacidad y Derecho Digital*, núm. 1, 2015, pp. 139-176. "Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español", en *Documentos de trabajo del IEF*, 6/2016, 102 pp. (<https://goo.gl/thgCnQ>)
18. RYAN, P. y BRADY, K.: *Better Way: Our Vision for a Confident America*, Office of the Speaker of the House (24 June 2016) (<https://goo.gl/cBcSLG>)
19. SINGH, M.K., "Taxation of Digital Economy: An Indian Perspective", en *INTERTAX*, vol. 45, nn. 6/7, pp. 467-481.
20. TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Traducción, presentación y notas a cargo de P.M. Herrera Molina, Marcial Pons, 2002.
21. TRENTA, C.: "The Italian 'Google tax'. National Taxation and the European E-Economy", en L. Del Federico y C. Ricci (eds.): *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, 2015, pp. 185-210.
22. VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Unilateralismo o multilateralismo en la adopción de las medidas previstas en el proyecto BEPS. Los Impuestos sobre los beneficios desviados: experiencias comparadas", en AA.VV. *El Plan de Acción...* ob. cit., pp. 587-601.
23. WOREK, C. J.: "BEPS and the Digital Economy", en *Tax Notes International*, n. 8, 2015, pp. 539-545.



Visite nuestra web e infórmese de las novedades y actividades formativas realizamos

www.rdu.es