
Fiscalidad en Internet

PID_00269062

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

El encargo y la creación de este recurso de aprendizaje UOC han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado (2020)

Cuarta edición: febrero 2020

Autoría: Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello

Licencia CC BY-SA de esta edición, FUOC, 2020

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Realización editorial: FUOC



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-Compartir igual (BY-SA) v.3.0 España de Creative Commons. Se puede modificar la obra, reproducirla, distribuirla o comunicarla públicamente siempre que se cite el autor y la fuente (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), y siempre que la obra derivada quede sujeta a la misma licencia que el material original. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/es/legalcode.ca>

Introducción

El comercio electrónico, en los momentos actuales, de expansión y constante evolución, desde un punto de vista tributario, genera diversos problemas en la aplicación de los impuestos a las relaciones comerciales electrónicas, especialmente en el ámbito internacional. En este sentido, la normativa general de los servicios de la sociedad de la información y el comercio electrónico no regula el régimen tributario aplicable.

Por lo tanto, las fuentes normativas en esta materia se encuentran en las normas tributarias actualmente vigentes, que, en algunos casos, no están pensadas para contemplar la nueva realidad, lo cual requiere una importante labor de interpretación, mientras que, en otros supuestos, las normas específicas que se están dictando todavía deben demostrar su eficacia en la práctica.

Las cuestiones tributarias conflictivas afectan básicamente, por un lado, a la imposición sobre la renta personal y societaria, es decir, al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre la renta de no residentes, y, por otro lado, a la imposición sobre el consumo, es decir, al impuesto sobre el valor añadido.

Las principales cuestiones conflictivas que se suscitan en relación con la imposición directa sobre el comercio electrónico son: en primer lugar, la calificación de las rentas obtenidas; en segundo lugar, la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes; y, en tercer lugar, la controvertida aplicación del concepto de establecimiento permanente en las operaciones comerciales electrónicas.

En relación con la imposición indirecta sobre el comercio electrónico y, más concretamente, con el impuesto sobre el valor añadido, los problemas que se plantean son: en primer lugar, la localización de las operaciones comerciales electrónicas; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial del comercio electrónico; y, en tercer lugar, la facturación electrónica. Más marginal es la problemática tributaria del pago por medios electrónicos, que afecta fundamentalmente al impuesto sobre actos jurídicos documentados.

En definitiva, todos los problemas en este campo de la fiscalidad del comercio electrónico se pueden reconducir a uno solo: la disminución en la recaudación que supone o puede suponer el empleo de las nuevas tecnologías en las relaciones comerciales. Dicha disminución en la recaudación preocupa no solo a los Estados, sino también a las organizaciones internacionales y supranacio-

nales, especialmente a la Unión Europea. Y es que, como se verá, la mayor parte de los aspectos conflictivos del comercio electrónico, desde el punto de vista tributario, se centran en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Por otra parte, la introducción de las tecnologías de la información y la comunicación en la relación entre la Administración y el obligado tributario constituye uno de los rasgos que caracterizan los modernos sistemas de gestión tributaria de los países más desarrollados. En nuestro país, las administraciones tributarias, tanto la estatal como las autonómicas y las de los grandes municipios, han puesto a disposición de los obligados tributarios sus respectivos portales en Internet, a través de los cuales ofrecen multitud de servicios y llevan a cabo actuaciones de información y asistencia por vía telemática.

Estas plataformas están adquiriendo en los últimos años un gran protagonismo en la aplicación de los tributos, de modo que están provocando una evolución en el sistema de gestión tributaria. Sistema que es regulado mediante un marco jurídico que desarrolla los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones electrónicas con la Administración, a los efectos de combatir la desconfianza que inevitablemente generan las nuevas tecnologías.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

- 1.** Entender el régimen tributario del comercio electrónico, tanto desde el punto de vista de la imposición directa como indirecta.
- 2.** Comprender la regulación de los aspectos generales de la Administración Electrónica Tributaria.
- 3.** Asimilar las normas que se refieren a las principales manifestaciones de la Administración Electrónica Tributaria.

Contenidos

Módulo didáctico 1

Fiscalidad del comercio electrónico

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La calificación de las rentas obtenidas
2. La determinación de la residencia de los sujetos intervinientes
3. La aplicación del concepto de establecimiento permanente
4. Localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA
5. Regímenes especiales del IVA en los servicios electrónicos
6. Tipos impositivos del IVA en los servicios prestados por vía electrónica
7. La tributación de los pagos electrónicos
8. Impuesto sobre determinados servicios digitales

Módulo didáctico 2

Aspectos generales de la Administración Electrónica Tributaria

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La regulación en la Ley General Tributaria
2. El derecho y la obligación a la relación electrónica
3. Las sedes electrónicas
4. Los registros electrónicos
5. La protección de datos de carácter personal

Módulo didáctico 3

Manifestaciones de la Administración Electrónica Tributaria

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. Actuaciones de información tributaria por Internet
2. Actuaciones de asistencia tributaria por Internet
3. Las declaraciones tributarias telemáticas
4. Las notificaciones tributarias electrónicas
5. La facturación electrónica
6. El Suministro Inmediato de Información
7. La presentación telemática de recursos

Abreviaturas

AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria

Art. Artículo

CE Constitución española

CDI Convenio para evitar la doble imposición

DGT Dirección General de Tributos

DGCHT Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales

EP Establecimiento permanente

IAJD Impuesto sobre actos jurídicos documentados

LFESP Ley de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público

IRNR Impuesto sobre la renta de no residentes

IRPF Impuesto sobre la renta de las personas físicas

IS Impuesto sobre sociedades

IVA Impuesto sobre el valor añadido

LAECSP Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos

LGT Ley General Tributaria

LIRPF Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS Ley del Impuesto sobre Sociedades

LITPAJD Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LIVA Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LJCA Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

LOPD Ley Orgánica de Protección de Datos

LOPJ Ley Orgánica del Poder Judicial

LPACAP Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

LRISP Ley de Régimen Jurídico del Sector Público

LRJPAC Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

NRC Número de referencia completo

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RAECSP Reglamento de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos

RD Real Decreto

RGGIT Reglamento de gestión e inspección tributaria

RGPD Reglamento General de Protección de Datos

RGRVA Reglamento general de revisión en vía administrativa

RIRNR Reglamento del impuesto sobre la renta de no residentes

RIRPF Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas

RIVA Reglamento del impuesto sobre el valor añadido

ROF Reglamento de las obligaciones de facturación

RSERE Resolución de la Sede Electrónica y los Registros Electrónicos

SII Suministro Inmediato de Información

STC Sentencia del Tribunal Constitucional

TAI Territorio de aplicación del impuesto

TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central

TIC Tecnologías de la información y la comunicación

TRLIRNR Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

TRLRHL Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

UE Unión Europea

Bibliografía

Aliaga Agulló, E.; Vicente-Arche Coloma, P. (2002). "Presentación telemática de documentos en representación de terceros. Un supuesto de colaboración social en la gestión tributaria". *TribunaFiscal* (n.º 136).

Alvés Portella, A. (2004). "Facturas electrónicas y declaraciones tributarias telemáticas". *Impuestos* (n.º 21).

Angulo Cascán, A. (2004). *La Administración fiscal electrónica*. Madrid: Marcial Pons.

Arrieta Martínez de Pisón, J. (2000). "Derecho tributario e informática". En: *Derecho tributario e informática*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Belda Reig, I. (2019). "El Blockchain i el smart contract en relació a l'Impost sobre les Transmissions Patrimonials i els Actes Jurídics Documentats". *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 29).

Borrego Zabala, B. (2014). "La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos". *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

Calvo Vérguez, J. (2009). *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Calvo Vérguez, J. (2011). "La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de Internet". *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

Delgado García, A. M. (2011). "Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos". *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

Delgado García, A. M. (2011). "El IVA en el comercio electrónico". *Revista Técnica Tributaria* (n.º 92).

Delgado García, A. M. (2011). *Las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario*. *Quincena Fiscal* (n.º 12).

Delgado García, A. M. (2012). "Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario". *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (n.º 28).

Delgado García, A. M. (2014). "La regulación de la factura electrónica en el sector público". *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

Delgado García, A. M. (2017). "Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica". *Revista Técnica Tributaria* (n.º 118).

Delgado García, A. M. (2017). “La regulación del Suministro Inmediato de Información”. *Quincena Fiscal* (n.º 20).

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2004). *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2005). “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero* (n.º 125).

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2006). “Administración tributaria electrónica y software libre”. *Revista de Información Fiscal* (n.º 75).

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2007). “La actuación administrativa automatizada. Algunas experiencias en el ámbito tributario”. *Revista catalana de Derecho Público* (n.º 35).

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2010). “Fiscalidad en Internet”. En: *Principios de Derecho de la Sociedad de la Información*. Pamplona: Aranzadi.

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2015). “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico. IDP, Revista de Internet, Derecho y Política (n.º 20).

Fabra Valls, M. (2007). “La reforma de la Administración electrónica y su incidencia en los procedimientos tributarios”. En: *La Administración electrónica en España: experiencias y perspectivas de futuro*. Castellón: Universitat Jaume I.

Fernández Amor, J. A. (2010). “En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios”. *Quincena Fiscal* (n.º 4).

García Heredia, A. (2005). “Los programas de ordenador en los convenios de doble imposición”. *CEF. Revista de Contabilidad y Tributación* (n.º 268).

García Heredia, A. (2006). “Copyright and software and Spanish tax treaties: an issue of balance between technology-importing and technology-exporting countries”. *European taxation* (vol. 46, n.º 1).

García Heredia, A. (2014). *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política*. “Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico” (n.º 18).

Juan Lozano, A. M. (2004). “Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas”. En: *Memento práctico. Procedimientos tributarios. 2005-2006*. Madrid: Francis Lefebvre.

Linares Gil, M. I. (2000). “La Administración Tributaria electrónica”. En: *Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital*. Pamplona: Aranzadi.

López Geta, J. M. (2004). “Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas”. En: *La nueva Ley General Tributaria comentada*. Madrid: La Ley.

Martos García, J. J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Martos García, J. J. (2007). *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*. Pamplona: Aranzadi.

Martos García, J. J. (2011). “La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura”. *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

Navarro Egea, M. (2004). “Algunas consideraciones sobre el presentador de documentos tributarios por vía telemática”. *Quincena Fiscal* (n.º 18).

Olivares Olivares, B. D. (2016). *Protección de datos tributarios de carácter personal durante su obtención*. Pamplona: Aranzadi.

Olivares Olivares, B. D. (2018). “Technological innovation within the Spanish Tax Administration and data subjects' right to access: An opportunity knocks”. *Computer Law & Security Review* (vol. 34, n.º 3).

Olivares Olivares, B. D. (2018). “El acceso a los datos personales en la Administración tributaria”. *CEF. Revista de Contabilidad y Tributación* (n.º 419).

Oliver Cuello, R. (1999). *Tributación del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Oliver Cuello, R. (2009). “El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos”. *Revista de Información Fiscal* (n.º 96).

Oliver Cuello, R. (2009). “Fiscalidad internacional y comercio electrónico”. *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 9).

Oliver Cuello, R. (2011). “La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

Oliver Cuello, R. (2011). “Los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. *Quincena Fiscal* (n.º 18).

Oliver Cuello, R. (2011). “Régimen jurídico de los certificados tributarios”. *Revista Española de Derecho Financiero* (n.º 149).

Oliver Cuello, R. (2012). “Administración electrónica tributaria y protección de datos personales”. *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (n.º 28).

Oliver Cuello, R. (2012). *Internet y tributos*. Barcelona: Bosch.

Oliver Cuello, R. (2014). “La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática”. *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

Oliver Cuello, R. (2018). “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”. *Quincena Fiscal* (n.º 18).

Oliver Cuello, R. (2018). *Derechos de los contribuyentes en la gestión tributaria*. Pamplona: Aranzadi.

Orón Moratal, G. (2007). “Nuevas tecnologías y gestión tributaria”. En: *La Administración electrónica en España: experiencias y perspectivas de futuro*. Castellón: Universitat Jaume I.

Ortiz Liñán, J. (2003). *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda pública de sus datos personales*. Granada: Comares.

Rovira Ferrer, I. (2011). *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch.

Rovira Ferrer, I. (2011). “La información y la asistencia en la Administración tributaria electrónica: ventajas e inconvenientes de las TIC”. *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

Rovira Ferrer, I. (2011). “La firma electrónica en la Administración tributaria”. *Revista de Contratación Electrónica* (n.º 112).

Rovira Ferrer, I. (2014). “La Administración tributaria electrónica: retos aún pendientes para su definitivo asentamiento”. *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

Ruibal Pereira, L. M.^a (2000). “La aplicación de la informática en el procedimiento actual de gestión tributaria: especial referencia a las liquidaciones paralelas”. En: *Derecho tributario e informática*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Sánchez Serena, E. (2014). “La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online”. *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

Segarra Tormo, S. (2000). “Relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes por vía electrónica”. En: *Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital*. Pamplona: Aranzadi.

Serrano, Anton, F. (dir.) (2010). *Administración electrónica tributaria en las haciendas locales*. Pamplona: Civitas Thomson Reuters.

Simón Mataix, M. (2003). “La presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario: un ejemplo de incorporación de las técnicas informáticas en los procedimientos tributarios”. *Carta Tributaria* (n.º 14).

Vizcaíno Calderón, M. (2004). “La Administración tributaria electrónica en la nueva Ley General Tributaria”. En: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.