

---

# Fiscalitat a Internet

---

PID\_00269061

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP Business & Law School.

L'encàrrec i la creació d'aquest recurs d'aprenentatge UOC han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2020)

Tercera edició: febrer 2020

Autoria: Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello

Llicència CC BY-SA d'aquesta edició, FUOC, 2020

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Realització editorial: FUOC



*Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-Compartir igual (BY-SA) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu modificar l'obra, reproduir-la, distribuir-la o comunicar-la públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), i sempre que l'obra derivada quedi subjecta a la mateixa llicència que el material original. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/es/legalcode.ca>*

## Introducció

El comerç electrònic, en els moments actuals, d'expansió i evolució constant, des d'un punt de vista tributari, genera diversos problemes en l'aplicació dels impostos a les relacions comercials electròniques, especialment en l'àmbit internacional. En aquest sentit, la normativa general dels serveis de la societat de la informació i el comerç electrònic no regula el règim tributari aplicable. Per tant, les fonts normatives en aquesta matèria es troben en les normes tributàries actualment vigents, que, en alguns casos, no estan pensades per a considerar la nova realitat, la qual cosa requereix una tasca d'interpretació important, mentre que, en altres supòsits, les normes específiques que s'estan dictant encara n'han de demostrar l'eficàcia en la pràctica.

Les qüestions tributàries conflictives afecten bàsicament, d'una banda, la imposició sobre la renda personal i societària, és a dir, l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost de societats i l'impost sobre la renda de no residents, i, de l'altra, la imposició sobre el consum, és a dir, l'impost sobre el valor afegit.

Les principals qüestions conflictives que se susciten amb relació a la imposició directa sobre el comerç electrònic són: en primer lloc, la qualificació de les rendes obtingudes; en segon lloc, la determinació de la residència dels subjectes intervinents, i, en tercer lloc, l'aplicació controvertida del concepte d'*establiment permanent* en les operacions comercials electròniques.

Amb relació a la imposició indirecta sobre el comerç electrònic i, més concretament, a l'impost sobre el valor afegit, els problemes que es plantegen són: en primer lloc, la localització de les operacions comercials electròniques; en segon lloc, l'aplicació del règim especial del comerç electrònic, i, en tercer lloc, la facturació electrònica. Més marginal és el problema tributari del pagament per mitjans electrònics, que afecta fonamentalment l'impost sobre actes jurídics documentats.

En definitiva, tots els problemes en aquest camp de la fiscalitat del comerç electrònic es poden reconduir en un de sol: la disminució en la recaptació que suposa o pot suposar l'ocupació de les noves tecnologies en les relacions comercials. Aquesta disminució en la recaptació preocupa no solament als estats, sinó també a les organitzacions internacionals i supranacionals, especialment a la Unió Europea. I és que, com es veurà, la major part dels aspectes conflictius del comerç electrònic, des del punt de vista tributari, se centren en l'àmbit de la fiscalitat internacional.

Per una altra banda, la introducció de les tecnologies de la informació i la comunicació en la relació entre l'Administració i l'obligat tributari constitueix un dels trets que caracteritzen els sistemes de gestió tributària moderns dels països més desenvolupats. Al nostre país, les administracions tributàries, tant l'estatal com les autonòmiques i les dels grans municipis, han posat a la disposició dels obligats tributaris els respectius portals a Internet, en què ofereixen multitud de serveis i duen a terme actuacions d'informació i assistència per via telemàtica.

Aquestes plataformes estan adquirint en els últims anys un gran protagonisme en l'aplicació dels tributs, de manera que estan provocant una evolució en el sistema de gestió tributària. Sistema que és regulat mitjançant un marc jurídic que desplega els drets i garanties dels obligats tributaris en les seves relacions electròniques amb l'Administració, a l'efecte de combatre la desconfiança que inevitablement generen les noves tecnologies.

## **Objectius**

Els principals objectius que s'assoliran mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Entendre el règim tributari del comerç electrònic, tant des del punt de vista de la imposició directa com indirecta.
- 2.** Comprendre la regulació dels aspectes generals de l'Administració electrònica tributària.
- 3.** Assimilar les normes que es refereixen a les principals manifestacions de l'Administració electrònica tributària.

## Continguts

### Mòdul didàctic 1

#### **Fiscalitat del comerç electrònic**

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. La qualificació de les rendes obtingudes
2. La determinació de la residència dels subjectes intervinents
3. L'aplicació del concepte d'*establiment permanent*
4. Localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA
5. Règims especials de l'IVA en els serveis electrònics
6. Tipus impositius de l'IVA en els serveis prestats per via electrònica
7. La tributació dels pagaments electrònics
8. Impost sobre determinats serveis digitals

### Mòdul didàctic 2

#### **Aspectes generals de l'Administració electrònica tributària**

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. La regulació en la Llei general tributària
2. El dret i l'obligació a la relació electrònica
3. Les seues electròniques
4. Els registres electrònics
5. La protecció de dades de caràcter personal

### Mòdul didàctic 3

#### **Manifestacions de l'Administració electrònica tributària**

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. Actuacions d'informació tributària per Internet
2. Actuacions d'assistència tributària per Internet
3. Les declaracions tributàries telemàtiques
4. Les notificacions tributàries electròniques
5. La facturació electrònica
6. El subministrament immediat d'informació
7. La presentació telemàtica de recursos

## Abreviatures

**AEAT** Agència Estatal d'Administració Tributària

**art.** Article

**CE** Constitució espanyola

**CDI** Conveni per a evitar la doble imposició

**DGT** Direcció General de Tributs

**DGCHT** Direcció General de Coordinació de les Hisendes Territorials

**EP** Establiment permanent

**IAJD** Impost sobre actes jurídics documentats

**IRNR** Impost sobre la renda de no residents

**IRPF** Impost sobre la renda de les persones físiques

**IS** Impost de societats

**IVA** Impost sobre el valor afegit

**LAECSP** Llei d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics

**LFESP** Llei d'impuls de la factura electrònica i creació del registre comptable de factures en el sector públic

**LGT** Llei general tributària

**LIRPF** Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques

**LIS** Llei de l'Impost sobre societats

**LITPAJD** Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

**LIVA** Llei de l'impost sobre el valor afegit

**LJCA** Llei de la jurisdicció contenciosa administrativa

**LOPD** Llei orgànica de protecció de dades

**LOPJ** Llei orgànica del poder judicial

**LPACAP** Llei de procediment administratiu comú de les administracions públiques

**LRISP** Llei de règim jurídic del sector públic

**LRJPAC** Llei de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú

**NRC** Número de referència complet

**OCDE** Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic

**RAECSP** Reglament d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics

**RD** Reial decret

**RGGIT** Reglament de gestió i inspecció tributària

**RGPD** Reglament general de protecció de dades

**RGRVA** Reglament general de revisió en via administrativa

**RIRNR** Reglament de l'impost sobre la renda de no residents

**RIRPF** Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques

**RIVA** Reglament de l'impost sobre el valor afegit

**ROF** Reglamente de les obligacions de facturació

**RSERE** Resolució de la seu electrònica i els registres electrònics

**SII** Subministrament immediat d'informació

**STC** Sentència del Tribunal Constitucional

**TAI** Territori d'aplicació de l'impost

**TEAC** Tribunal Economicoadministratiu Central

**TIC** Tecnologies de la informació i la comunicació

**TRLIRNR** Text refós de la llei de l'impost sobre la renda de no residents

**TRLRHL** Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals

**UE** Unió Europea



## Bibliografia

**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”. *Tribuna Fiscal* (núm. 136).

**Alvés Portella, A.** (2004). “Facturas electrónicas y declaraciones tributarias telemáticas”. *Impuestos* (núm. 21).

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

**Arrieta Martínez de Pisón, J.** (2000). “Derecho tributario e informática”. A: *Derecho tributario e informática*. València: 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* (núm. 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* (núm. 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* (núm. 12).

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

**Delgado García, A. M.** (2011). “El IVA en el comercio electrónico”. *Revista Técnica Tributaria* (núm. 92).

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

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

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

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

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

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

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

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

**Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R.** (2010). “Fiscalidad en Internet”. A: *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 (núm. 20).

**Fabra Valls, M.** (2007). “La reforma de la Administración electrónica y su incidencia en los procedimientos tributarios”. A: *La Administración electrónica en España: experiencias y perspectivas de futuro*. Castelló: 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* (núm. 4).

**García Heredia, A.** (2005). “Los programas de ordenador en los convenios de doble imposición”. *CEF. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 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, núm. 1).

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

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

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

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

**Martos García, J. J.** (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. València: 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* (núm. 12).

**Navarro Egea, M.** (2004). “Algunas consideraciones sobre el presentador de documentos tributarios por vía telemática”. *Quincena Fiscal* (núm. 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, núm. 3).

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

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

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

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

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

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

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

**Oliver Cuello, R.** (2012). “Administración electrónica tributaria y protección de datos personales”. *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (núm. 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* (núm. 18).

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

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

**Orón Moratal, G.** (2007). "Nuevas tecnologías y gestión tributaria". A: *La Administración electrónica en España: experiencias y perspectivas de futuro*. Castelló: 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* (núm. 12).

**Rovira Ferrer, I.** (2011). "La firma electrónica en la Administración tributaria". *Revista de Contratación Electrónica* (núm. 112).

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

**Ruibal Pereira, L. M.** (2000). "La aplicación de la informática en el procedimiento actual de gestión tributaria: especial referencia a las liquidaciones paralelas". A: *Derecho tributario e informática*. València: Tirant lo Blanch.

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

**Segarra Tormo, S.** (2000). "Relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes por vía electrónica". A: *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* (núm. 14).

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