

Fiscalitat a Internet

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00219273

Material docent de la UOC

**Ana María Delgado García**

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

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Advocat. Assessor fiscal. Professor consultor de Fiscalitat. Universitat Oberta de Catalunya.

L'encàrrec i la creació d'aquest material docent han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2015)

Segona edició: març 2015
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2015
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL
Dipòsit legal: B-2.064-2015



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/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, comença a generar els primers problemes, però les solucions normatives encara es troben, en general, en una fase inicial d'aplicació.

En aquest sentit, la Llei 34/2002, d'11 de juliol, de serveis de la societat de la informació i de comerç electrònic, igual que la Directiva 2000/31/CE, de 8 de juny, sobre el comerç electrònic, no regulen el règim tributari aplicable als serveis de la societat de la informació. 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 començant a dictar 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.

Finalment, 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 telemàtiques amb l'Administració, a l'efecte de combatre la desconfiança que inevitablement generen les noves tecnologies.

En definitiva, tots els problemes en aquest camp de la fiscalitat del comerç electrònic es poden reconduir a un de sol: la disminució en la recaptació que representa o pot representar l'ús de les noves tecnologies en les relacions comercials. Aquesta disminució de la recaptació preocupa no solament els estats, sinó també les organitzacions internacionals i supranacionals, especialment 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.

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. El règim especial del comerç electrònic en l'IVA
6. Tipus impositius de l'IVA en els serveis prestats per via electrònica
7. La tributació dels pagaments electrònics

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 a la relació telemàtica
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. 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

LGT Llei general tributària

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

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

LORTAD Llei orgànica de regulació del tractament automatitzat de dades

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
- 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
- RPAEAT** Resolució de la Presidència de l'Agència Estatal d'Administració Tributària
- RSERE** Resolució de la seu electrònica i els registres electrònics
- 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
- TRLIS** Text refós de la llei de l'impost de societats
- 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.

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. (2009). "Manifestaciones de la Administración electrónica tributaria". A: *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.

Delgado García, A. M. (2009). "La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias". *Revista de Información Fiscal* (núm. 96).

Delgado García, A. M. (2009). "El IVA en el consumo por vía electrónica". *Revista Internet, Derecho y Política* (núm. 9).

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.; Oliver Cuello, R. (2001). "Las declaraciones tributarias telemáticas". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 259).

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2003). "La colaboración social en la gestión tributaria telemática". *Revista de Información Fiscal* (núm. 59).

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

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2004). "Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios". *Revista de Información Fiscal* (núm. 65).

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. (2006). "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios". A: *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova.

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2007). "Proyecto de ley para el acceso electrónico de los ciudadanos a las Administraciones públicas: incidencia en el ámbito tributario". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 76).

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.

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.

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).

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

Oliver Cuello, R. (2007). "Administración electrónica y Ley General Tributaria". A: *La Administración electrónica en España: experiencias y perspectivas de futuro*. Castelló: Universitat Jaume I.

Oliver Cuello, R. (2009). "La regulación de la Administración electrónica tributaria". A: *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.

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). "La regulación de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria". *Revista de Información Fiscal* (núm. 106).

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.

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).

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.

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 Renters.

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.