

# Fiscalidad en Internet

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00219278

Material docente de la UOC

**Ana María Delgado García**

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

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Abogado. Asesor fiscal. Profesor consultor de Fiscalidad. Universitat Oberta de Catalunya.

El encargo y la creación de este material docente han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado (2015)

Segunda edición: marzo 2015  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2015  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Diseño: Manel Andreu  
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL  
Depósito legal: B-2.065-2015



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

## Introducción

El comercio electrónico, en los momentos actuales, de expansión y constante evolución, desde un punto de vista tributario, empieza a generar los primeros problemas, pero las soluciones normativas a los mismos aún se encuentran, en general, en una fase inicial de aplicación.

En este sentido, la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, al igual que la Directiva 2000/31/CE, de 8 de junio, sobre el comercio electrónico, no regulan el régimen tributario aplicable a los servicios de la sociedad de la información. 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 empezando a dictar 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.

Finalmente, 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 telemáticas con la Administración, a los efectos de combatir la desconfianza que inevitablemente generan las nuevas tecnologías.

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 supranacionales, 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.

## 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. El régimen especial del comercio electrónico en el IVA
6. Tipos impositivos del IVA en los servicios prestados por vía electrónica
7. La tributación de los pagos electrónicos

### 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 a la relación telemática
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. 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

**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

**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

**LORTAD** Ley Orgánica de regulación del Tratamiento Automatizado de Datos

**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

**RD** Real Decreto

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

**RGGIT** Reglamento de gestión e inspección tributaria

**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

**RPAEAT** Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

**RSERE** Resolución de la Sede Electrónica y los Registros Electrónicos

**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

**TRLIS** Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

**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.

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

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

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

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

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

**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.** (2004). “Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios”. *Revista de Información Fiscal* (n.º 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* (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.** (2006). “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”. En: *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* (n.º 76).

**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.

**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.

**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).

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

**Oliver Cuello, R.** (2007). “Administración electrónica y Ley General Tributaria”. En: *La Administración electrónica en España: experiencias y perspectivas de futuro*. Castellón: Universitat Jaume I.

**Oliver Cuello, R.** (2009). “La regulación de la Administración electrónica tributaria”. En: *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* (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). “La regulación de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. *Revista de Información Fiscal* (n.º 106).

**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.

**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).

**Ruibal Pereira, L. M.<sup>a</sup>** (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.

**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 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* (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.