

COLECCIÓN DE FISCALIDAD

INTERNET Y TRIBUTOS

Rafael OLIVER CUELLO

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Pompeu Fabra

2012


BOSCH EDITOR

ÍNDICE

Introducción	13
1. Fiscalidad directa del comercio electrónico	17
1.1. Cuestiones tributarias conflictivas	17
1.2. La determinación de la residencia de los sujetos que intervienen	18
1.2.1. Modalidades de sujeción al poder tributario de los Estados.....	18
1.2.2. El criterio de la sede de dirección efectiva.....	21
1.3. La aplicación del concepto de establecimiento permanente	24
1.3.1. Las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente.....	25
1.3.2. El establecimiento permanente en el comercio electrónico.....	32
1.4. La calificación de las rentas obtenidas	39
1.4.1. Bienes o derechos que derivan de la propiedad intelectual.....	40
1.4.2. Delimitación del concepto de canon	42
1.4.3. Tratamiento tributario del software.....	49

2. Fiscalidad indirecta del comercio electrónico.....	61
2.1. Localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA.....	62
2.1.1. Evolución legislativa	62
2.1.2. Normativa vigente	68
2.2. El régimen especial del comercio electrónico en el IVA	75
2.2.1. Servicios electrónicos prestados por operadores extracomunitarios a consumidores finales	75
2.2.2. Aplicación del régimen especial	78
2.3. Tipos impositivos del IVA en los servicios prestados por vía electrónica	85
2.3.1. La aplicación del tipo superreducido.....	85
2.3.2. La tributación del libro electrónico	89
2.4. La tributación de los pagos electrónicos	93
2.4.1. El gravamen del documento electrónico	94
2.4.2. Fiscalidad de los diversos pagos electrónicos ...	95
3. Aspectos generales de la administración electrónica tributaria	101
3.1. La regulación en la Ley General Tributaria	102
3.1.1. La promoción del uso de las tecnologías de la información y la comunicación	106
3.1.2. La relación telemática con el obligado tributario	109
3.1.3. Los procedimientos tributarios por vía telemática	111
3.1.4. La aprobación de los programas y aplicaciones informáticos	113
3.1.5. La validez jurídica del documento electrónico ..	116
3.2. El derecho a la relación telemática	119
3.2.1. La Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos	120
3.2.2. El derecho del ciudadano a relacionarse con las Administraciones por medios electrónicos	124

3.2.3. Otros derechos del ciudadano frente a la Administración electrónica.....	131
3.3. Las sedes electrónicas	145
3.3.1. El concepto de sede electrónica.....	147
3.3.2. Principios rectores y responsabilidad del titular.....	160
3.3.3. Identificación y contenido de la sede electrónica	181
3.4. Los registros electrónicos	196
3.4.1. El concepto de registro electrónico	199
3.4.2. Documentos admisibles y rechazo de documentos en los registros electrónicos	211
3.4.3. El cómputo de plazos y las anotaciones de los asientos en los registros electrónicos	221
3.5. La protección de datos de carácter personal	231
3.5.1. El derecho a la autodeterminación informativa	234
3.5.2. La calidad de los datos, el derecho de información y el consentimiento del afectado.....	239
3.5.3. Los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos	243
3.5.4. La comunicación de datos personales entre Administraciones	248
3.5.5. La cesión telemática de datos y el derecho a no aportar los que obren en poder de la Administración	251
3.5.6. El deber de sigilo y la cesión de datos a la Administración tributaria.....	256
4. Manifestaciones de la administración electrónica tributaria	259
4.1. Actuaciones de información tributaria por Internet....	260
4.1.1. Publicaciones de normativa y doctrina administrativa	261
4.1.2. Campañas divulgativas.....	264

4.1.3. Consultas tributarias y solicitudes de información tributaria.....	266
4.1.4. El programa Informa	269
4.1.5. Información relativa a valoración de inmuebles	271
4.1.6. Otras informaciones facilitadas a través de Internet.....	272
4.2. Actuaciones de asistencia tributaria por Internet.....	275
4.2.1. Cumplimentación de declaraciones por la Administración	276
4.2.2. Confección del borrador de declaración tributaria	278
4.2.3. Programas informáticos de ayuda para la cumplimentación de declaraciones tributarias.....	279
4.3. Las declaraciones tributarias telemáticas.....	282
4.3.1. Cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias por medios telemáticos.....	283
4.3.2. El procedimiento de presentación y pago telemático	287
4.4. Las notificaciones tributarias electrónicas	291
4.4.1. Marco normativo de las notificaciones electrónicas.....	292
4.4.2. Requisitos generales para la práctica de notificaciones electrónicas.....	294
4.4.3. Medios de notificación electrónica	298
4.4.4. La práctica de la notificación electrónica.....	300
4.4.5. Las notificaciones electrónicas obligatorias	303
4.5. La facturación electrónica	308
4.5.1. La regulación de la facturación electrónica en la Unión Europea	309
4.5.2. La factura electrónica en el ordenamiento jurídico español	315
4.6. La presentación telemática de recursos	320

4.6.1. La vía telemática en la presentación del recurso de reposición	320
4.6.2. La interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas.....	322
Bibliografía.....	327

INTRODUCCIÓN

La incidencia de Internet en todos los ámbitos de nuestra sociedad actual es evidente y, por supuesto, también lo es en los tributos. La repercusión de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en nuestro sistema tributario se plasma en diversos campos. A nuestro juicio, los dos que tienen una mayor importancia son la fiscalidad del comercio electrónico, por un lado, y la Administración electrónica tributaria, por el otro. Al análisis de estas dos cuestiones se dedica esta obra.

El comercio electrónico facilita la realización de transacciones entre partes que se encuentran distantes, a menudo situadas en diversos países, lo que provoca que tales operaciones comerciales electrónicas posean un marcado carácter internacional. Desde un punto de vista tributario, por consiguiente, los aspectos más remarcables del comercio electrónico tienen que ver con cuestiones de fiscalidad internacional.

A este respecto, hay que tener en cuenta que las fuentes normativas en esta materia se encuentran en unas normas tributarias que, en algunos casos, no estaban pensadas para contemplar la nueva realidad del comercio electrónico, lo cual requiere una importante labor de interpretación; mientras que en otros supuestos, las normas específicas que se están empezando a dictar sobre esta cuestión aún deben demostrar su eficacia en la práctica.

En este último supuesto se encuentran las normas sobre imposición indirecta del comercio electrónico. Efectivamente, en relación con la imposición indirecta sobre el comercio electrónico, y más concreta-

mente respecto al impuesto sobre el valor añadido (IVA), los principales problemas que se plantean, en nuestra opinión, son, en primer lugar, el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica; y, en tercer lugar, los tipos impositivos de estos servicios prestados por vía electrónica. Todas estas materias han sido afectadas, con mayor o menor intensidad, por las últimas modificaciones de la normativa de la Unión Europea (UE) en relación con el IVA. Se trata de normas comunitarias específicas para regular esta materia, que se trasponen en los ordenamientos jurídicos de los diversos Estados miembros de la UE.

En cambio, en relación con la imposición directa del comercio electrónico, nos encontramos ante la necesidad de aplicar normas, como son los convenios para evitar la doble imposición (CDI), que, en muchos casos, no contemplan el fenómeno del comercio electrónico, pues no existía cuando se firmaron, y, por lo tanto, deben ser interpretados para aplicarlos a la situación actual.

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

Por otra parte, la Administración electrónica tributaria constituye el segundo gran tema en la conexión entre Internet y tributos. La introducción de las TIC 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.