

## RESEÑA:



## Tributación y Defraudación Fiscal en el Comercio Electrónico. Recomendaciones para mejorar el Control Administrativo.

### **Juan Jesús Martos García**

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales.  
Profesor en el Departamento de Derecho Financiero y Subdirector del  
Centro de Formación Continua de la Universidad de Granada.

**Edición:** Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007  
ISBN: 978-84-8333-400-3  
Depósito Legal: SE-5334-07  
páginas: 246

(El presente documento incluye:  
Presentación  
Índice)

**TRIBUTACIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCAL  
EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO  
RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL CONTROL  
ADMINISTRATIVO**

*Trabajo galardonado con una mención especial del Premio Blas Infante de Estudio e Investigación sobre Administración y Gestión Pública, en su X Edición, en su modalidad B, sobre “La Administración Pública, su organización, funciones, modernización de las técnicas de gestión del servicio público y aplicación de las nuevas tecnologías, incluyendo estudios de ámbito internacional”*

**TRIBUTACIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCAL  
EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO  
RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL CONTROL  
ADMINISTRATIVO**

**Juan Jesús Martos García**

Instituto Andaluz de Administración Pública

Sevilla - 2007

Con el espíritu de incentivar, a la vez que motivar, la investigación y el estudio de iniciativas relacionadas con la gestión de los servicios públicos, así como la aplicación de nuevas técnicas y disciplinas a las Administraciones Públicas y a la Justicia, nacieron hace diez años los Premios Blas Infante. La Consejería de Justicia y Administración Pública, los convoca anualmente a través de su Instituto Andaluz de Administración Pública.

En la X edición, Juan Jesús Martos ha sido premiado con una Mención Especial por el trabajo que hoy publicamos, titulado: "Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo".

Pocas personas conozco que, tan jóvenes y en tan poco tiempo, se hayan dedicado con absoluta entrega a la realización profesional. Juan Jesús Martos es, a sus treinta y cuatro años, un gran especialista en derecho financiero. Actualmente es profesor del Departamento de Derecho Financiero de la Universidad de Granada, pero además es licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales. Su trayectoria académica, de investigación, de docencia y de escritor es ejemplar y brillante. En poco tiempo su curriculum vitae acumula un sin fin de actividades que han hecho posibles su solvencia y autoridad es este tema. En 1999 fue segundo premio nacional CEFGESTION, en la modalidad de tributación. Accésit especial en el año 2002 del premio nacional de Estudios Financieros; premio extraordinario en el 2003 por la mejor Tesis Doctoral defendida en la

Universidad de Granada; segundo Premio “Narciso Amorós de Tributación” en el 2005; y a ello hay que añadir el obtenido por esta obra en la X edición de los premios Blas Infante.

Hemos comenzado el siglo XXI y con él la Era de las Tecnologías de la Información y la Comunicación. Nos entusiasman los avances tecnológicos, y mucho más sus múltiples y diversas aplicaciones que, afortunadamente, están al alcance de casi toda la ciudadanía. Electrónicamente podemos comunicarnos, comprar, trabajar, tramitar, estudiar, invertir, hacer todo tipo de transacciones, etc. Sin lugar a dudas estamos en los albores de un fenómeno que está revolucionando la sociedad en la que vivimos. Continuamente aparecen corrientes innovadoras que tienden a su modernización, flujos que pretenden facilitar y mejorar nuestra calidad de vida.

Este impulso modernizador afecta a todos los sectores: al sector público y al privado; al político y al económico. Es necesario, entonces, tener un marco legislativo competente al respecto, que permita equilibradamente el disfrute de nuevos derechos y el control, con eficacia, de los posibles abusos que se puedan dar.

Por tanto, este nuevo libro de Juan Jesús Martos no sólo aparece como un manual para todos aquellos sectores que se relacionan en sus actividades profesionales con la tributación del comercio electrónico, sino como una novedosa aportación, exclusiva, que se tornará en una herramienta indispensable para quienes estén en este complejo mundo del derecho financiero y tributario.

Desde aquí quiero transmitir todo mi ánimo para que el autor siga contribuyendo a esta sociedad que se moderniza con rapidez. Justamente porque se trata de una realidad insoslayable, es importante contar con estudios como este, destinados a entender las nuevas tecnologías y saber cómo gestionar su potencial para el progreso social. En definitiva, las nuevas tecnologías juegan un papel fundamental en la consecución de estos retos; hacen que ya no haya lugares recónditos, pues el mundo se asoma cada día a nosotros intercambiando ideas, información y conocimientos.

María José López González  
Consejera de Justicia y Administración Pública

## | ÍNDICE

Capítulo I	
<b>TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO</b> .....	17
<b>1. PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO</b> .....	18
<b>2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</b> .....	28
2.1. Comercio electrónico directo: Servicios prestados vía electrónica .....	28
2.1.1. Marco normativo .....	29
2.1.2. Definición de servicios prestados vía electrónica: Problema calificadorio ...	33
2.1.3. Exenciones .....	41
2.1.4. Tipos impositivos .....	43
2.1.5. Reglas de localización y principio de tributación en destino .....	45
2.1.6. Sujetos Pasivos .....	53
2.1.7. La confirmación electrónica del estatuto y localización del destinatario ...	55
2.1.8. Régimen especial para los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica a particulares comunitarios .....	59
a) Requisitos necesarios .....	60
b) Finalidad .....	62
c) Derechos y obligaciones de los prestadores electrónicos no establecidos y de los Estados miembros .....	63
d) Procedimiento especial de devolución de las cuotas de IVA soportadas ...	65
e) La representación fiscal .....	69
f) Carácter obligatorio del cumplimiento vía electrónica de las obligaciones derivadas de este régimen .....	71

2.1.9. Régimen especial versus régimen general .....	73
a) Régimen general .....	73
b) Régimen especial .....	73
2.1.10. Ámbito temporal .....	74
2.2. Comercio electrónico indirecto .....	75
2.2.1. Entregas internacionales de bienes .....	76
a) Importaciones y exportaciones .....	76
b) Operaciones intracomunitarias. Régimen de las ventas a distancia .....	78
2.2.2. Prestaciones de servicios .....	81
3. DERECHOS ADUANEROS .....	81
4. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA OBTENCIÓN DE RENTA Y EL BENEFICIO EMPRESARIAL: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, IRPF E IRNR .....	87
4.1. Obligación personal de contribuir: Residencia fiscal y establecimiento permanente como vínculos personales del contribuyente con el territorio .....	88
4.2. Residencia fiscal .....	91
4.2.1. Residencia de la persona física .....	93
a) Criterios de determinación de la Residencia fiscal en el IRPF y en el Modelo Convenio OCDE .....	93
b) Prórroga de residencia fiscal en territorio español cuando se traslade a un paraíso fiscal .....	99
4.2.2. Residencia de la persona jurídica .....	101
a) Criterios de determinación en el impuesto sobre sociedades y en el Modelo Convenio OCDE .....	101
b) Presunción de residencia fiscal frente a paraísos fiscales y territorios de nula tributación .....	104
4.3. Establecimiento permanente .....	111
4.4. Rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente .....	122
4.5. Teletrabajo .....	124
4.5.1. Convenio para evitar la doble imposición internacional: Modelo Convenio OCDE .....	125
4.5.2. Normativa interna: Rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente .....	127

5. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO .....	128
6. LA FACTURA TELEMÁTICA .....	130
6.1. Precedentes .....	132
6.2. Régimen jurídico en el Derecho Comunitario .....	134
6.3. Regulación española de la factura telemática .....	139
6.3.1. Requisitos de validez fiscal de la factura electrónica en el Ordenamiento español .....	139
6.3.2 Conservación .....	143
Capítulo II	
<b>DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO .....</b>	<b>147</b>
1. DEFRAUDACIÓN INTENCIONADA. VENTAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO CON MAYOR RIESGO DE NO SER DECLARADAS .....	147
1.1. Modalidad de comercio electrónico en virtud del tipo de suministro .....	148
1.2. Modalidad de comercio electrónico en virtud de la naturaleza del destinatario: Ventas a sujetos que no tienen obligación de presentar declaraciones informativas .....	149
1.2.1. Vendedores residentes o con establecimiento permanente en España ...	149
a) Ventas excluidas de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas .....	150
b) Ventas no incluidas en la declaración periódica de operaciones intracomunitarias .....	152
c) El principio de proporcionalidad como límite al establecimiento y ampliación de obligaciones informativas .....	153
1.2.2. Vendedores no residentes y sin establecimiento permanente en España ...	155
a) Comercio electrónico directo e IVA .....	155
b) Comercio electrónico indirecto, IVA y derechos arancelarios: Importaciones y régimen de las ventas a distancia .....	158
2. DEFRAUDACIÓN INDUCIDA POR EL DEFICIENTE MARCO NORMATIVO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO EN EL IVA ..	160
2.1. Defraudación inducida debido a la información inexacta y a la imposibilidad de verificar ese error .....	161
2.2. Defraudación inducida si se extendiese el modelo IVA europeo al resto de jurisdicciones fiscales .....	164



3. DEFRAUDACIÓN BASADA EN LA TRASLACIÓN FICTICIA A OTRO ESTADO DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL SUJETO PASIVO .....	165
4. OPERACIONES VINCULADAS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO VÍA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL .....	170
4.1. Defraudación en el impuesto que grava el beneficio empresarial .....	170
4.2. Defraudación en el IVA: Las multinacionales que ofrecen servicios exentos como caso especialmente complejo .....	174
5. DEFRAUDACIÓN BASADA EN LA IMPUTACIÓN DE FACTURAS ELECTRÓNICAS FALSAS .....	176
5.1. Compraventa de facturas falsas .....	176
5.2. Suplantación del emisor de la factura. Novedades que introduce la facturación electrónica .....	180
6. DINERO ELECTRÓNICO Y CASAS DE JUEGO QUE OPERAN EN INTERNET .....	185

### Capítulo III

<b>RECOMENDACIONES PARA FRENAR LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO .....</b>	<b>189</b>
1. IDENTIFICACIÓN DE OPERADORES: FUENTES DE INFORMACIÓN RELEVANTES Y AMPLIACIÓN OBLIGACIONES INFORMATIVAS .....	189
1.1. Mayor control de las empresas logísticas o de mensajería .....	191
1.2. Proveedores de servicio de acceso a Internet y alojamiento de datos .....	193
1.3. Los registradores de nombres de dominio y la base de datos WHOIS .....	195
1.4. Las empresas financieras que instalan y gestionan los TPV virtuales .....	199
1.5. Declaración informativa de las prestaciones de servicios .....	204
2. EXTENSIÓN SUBJETIVA DEL CONTENIDO DE LAS BASES DE DATOS VIES .....	205
3. SUSTITUCIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS VENTAS INTRACOMUNITARIA A DISTANCIA EN EL IVA .....	206
4. PROGRAMAS INFORMÁTICOS GRATUITOS QUE CALCULEN AUTOMÁTICAMENTE LA JURISDICCIÓN, EL IVA DEVENGADO Y REALICEN EL INGRESO .....	207

<b>5. LAS ENTIDADES FINANCIERAS COMO NUEVOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL IVA</b> .....	210
5.1. Naturaleza de los nuevos obligados tributarios .....	213
a) Entidad emisora del medio de pago .....	214
b) Entidades franquicia y empresas del grupo .....	217
5.2. Alcance objetivo .....	217
5.3. Alcance subjetivo .....	219
5.4. Nacimiento de la obligación de retener y exigibilidad .....	221
a) Pago mediante tarjeta de crédito o alguna otra modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común .....	221
b) Pago mediante dinero electrónico no anónimo y de un solo uso .....	222
5.5. Obligaciones tributarias del vendedor .....	223
5.6. Conclusiones .....	224
<b>6. PROHIBICIÓN DEL DINERO ELECTRÓNICO ANÓNIMO</b> .....	226
<b>7. FACTURAS ELECTRÓNICAS</b> .....	227
7.1. Facturas electrónicas y facturas en papel .....	227
7.2. Riesgos de la facturación electrónica y recomendación a los órganos de control administrativo .....	229
<b>8. USO DE TÉCNICAS BIOMÉTRICAS PARA MEJORAR LA SEGURIDAD DEL SISTEMA DE FIRMA Y CERTIFICADO ELECTRÓNICO</b> .....	231
8.1. Determinar los datos de creación de firma electrónica reconocida en base a caracteres biométricos del solicitante .....	231
8.2. Comprobación de la identidad del solicitante de un certificado electrónico en base a caracteres biométricos .....	232
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	235
<b>DOCUMENTOS</b> .....	243