



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Carrera de Ciencias Fiscales  
Campus Bárbula



**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO DEL  
COMERCIO ELECTRONICO VENEZOLANO.**

Favor coloque en este espacio el número de expediente recibido:

Expediente No. \_\_\_\_\_

**Coordinador de  
Trabajo de Grado**

---



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Carrera de Ciencias Fiscales  
Campus Bárbula



**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO DEL  
COMERCIO ELECTRONICO VENEZOLANO.**

Favor coloque en este espacio el número de expediente:

Expediente No. \_\_\_\_\_

**Miembro Principal de  
Trabajo de Grado**

---



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**CARRERA DE CIENCIAS FISCALES**  
**CAMPUS BÁRBULA**



**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO DEL  
COMERCIO ELECTRONICO VENEZOLANO.**

**Autores:**

**Bastida Ana C.I V-22.768.599**

**Duvén Anibal C.I V-20.488.383**

**Campus Bárbula, abril de 2017**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**CARRERA DE CIENCIAS FISCALES**  
**CAMPUS BÁRBULA**



**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO DEL  
COMERCIO ELECTRONICO VENEZOLANO.**

Tutor:

Pedro Mendoza

Autores:

Bastida Ana C.I V-22.768.599

Duvén Anibal C.I V-20.488.383

**Trabajo de Grado presentado para optar al título  
De Licenciado en Ciencias Fiscales.**

Campus Bárbula, abril de 2017



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**CARRERA DE CIENCIAS FISCALES**  
**CAMPUS BÁRBULA**



**CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN**

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO DEL  
COMERCIO ELECTRONICO VENEZOLANO.**

Tutor: Pedro Mendoza

Aceptado en la Universidad de Carabobo  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Carrera de Ciencias Fiscales  
Campus Bárbula.

Por. **Pedro Mendoza.**

**C.I. 11.351.158**

Campus Bárbula, abril de 2017



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**CARRERA DE CIENCIAS FISCALES**  
**CAMPUS BÁRBULA**

**CONSTANCIA DE APROBACION TRABAJO DE GRADO**

N° Exp \_\_\_\_\_

Periodo Lectivo: \_\_\_\_\_

Los suscritos, profesores de la Universidad de Carabobo, por medio de la presente hacemos constar que el trabajo titulado:

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO VENEZOLANO.**

Elaborado y Presentado por:

Bastida, Ana Gabriela.	22.768.599	CIENCIAS FISCALES
Duvén, Anibal.	20.488.383	CIENCIAS FISCALES

Alumno(s) de esta Carrera, reúne los requisitos exigidos para su aprobación con:

Aprobado

Aprobado Distinguido

Aprobado Meritorio

Rechazado

**JURADOS**

\_\_\_\_\_  
**TUTOR (COORDINADOR)**

\_\_\_\_\_  
**MIEMBRO PRINCIPAL**

\_\_\_\_\_  
**MIEMBRO PRINCIPAL**

\_\_\_\_\_  
**SUPLENTE**

En Valencia a los \_\_\_\_ días del mes de \_\_\_\_\_ del año 2017

## **DEDICATORIA.**

El logro de esta meta se lo dedico principalmente a Dios, que representa mi fundamento para alcanzar cualquier propósito que me plantee. En cada barrera que se presentó en el camino del trascurso de la carrera, fue la fuerza que me mantuvo de pie para continuar avanzando.

A mis padres Carmen María y Jorge, que han sido mi motor, esperando que se sientan orgullosos de haberme guiado por el correcto camino. ¡Este logro es de ustedes también! Son el pilar fundamental en mi vida, por lo que les dedico haber alcanzado esta meta.

A mis tíos Jean Carlo y Gerardo, ambos incondicionales. Por sus atenciones a cualquier hora, no solo académicas sino también muestras de afecto que me daban el aliento para continuar, les dedico este logro.

A nuestro compañero Anibal Granadillo, aunque tu camino en la vida fue corto, quiero desde lo más profundo de mi corazón dedicarte este trabajo. Hoy un Licenciado en Ciencias Fiscales, también celebra un triunfo desde el cielo.

A TODA MI FAMILIA, abuelos, tíos, primos que siempre tomaron una porción de su tiempo para alentarme. “La familia lo es todo”.

**Ana Gabriela Bastida.**

## **DEDICATORIA.**

Gran parte de la dedicatoria de casi todos los logros de mi vida, por no decir todos no puede ser más que para mis padres. Gracias a su apoyo incondicional y siempre creer en mí, pude lograr esta meta. Fueron ellos que con sus enseñanzas y trabajo duro han hecho de mí y mi hermana los seres humanos que somos el día de hoy. Más orgullosos de tener a la familia de la que soy parte, no puedo estar.

A mi abuela que el cielo se encuentra, me enseñaste a leer y a ser un hombre de bien, Te amare por siempre.

A mi Tío Josean, quien se tomó el rol de abuelo y a veces de padre también.

**Anibal Duvén.**



## **AGRADECIMIENTO.**

Con estas líneas, quiero dar mi más sincero agradecimiento a la persona que nos prestó su colaboración en la realización de esta investigación, al Profesor Pedro Mendoza, quien con la mejor disposición contribuyo en gran medida en la construcción de este logro ¡Muchas Gracias!

Así mismo, a la Profesora Carolina Calderón, por ser una mujer dedicada en lo que le apasiona: la metodología. Gracias Carolina, porque más que una guía fuiste nuestra amiga ¡Gracias! Por siempre estar incondicional para aclarar cualquier duda.

A Luis Augusto Ibáñez, porque más que familia, represento un amigo, profesional y fundamental apoyo durante la realización de la investigación, quien con sus conocimientos tanto metodológicos, como teóricos sobre la materia contribuyo en este magistral resultado.

No puedo dejar pasar por alto a personas que fueron un apoyo vital: Anibal, más que mi compañero de investigación, te convertiste en mi mejor amigo y hermano, sin ti este trabajo no fuese sido posible. Gracias por tu paciencia y de dedicación. A Edenis, compañera, amiga y colega; juntos logramos esta gran meta. A Luis Hernández, persona excepcional, compañero, amigo, y apoyo fiel en esta etapa, hoy te agradezco y comparto este triunfo, aunque no pudiste culminar esta etapa con nosotros, estoy segura que tu porvenir será exitoso. Mil gracias.

**Ana Gabriela Bastida.**

## **AGRADECIMIENTO.**

Uno de los más grande agradecimientos es para los profesores que a lo largo de la carrera, a pesar de las vicisitudes dieron su tiempo y compartieron sus conocimientos para así llegar a adquirir tantas enseñanzas que hacen de mí un nuevo profesional.

A Alfredo, mi hermano, mi mejor amigo, mi compañero en tantos momentos, miles de gracias por tu apoyo, fuiste un gran pilar y ayuda a lo largo de este camino, nunca lo olvidare.

Y por último pero menos importante a Edenis y Gaby, sin su apoyo, ayuda y amistad este viaje no hubiese sido el mismo. Orgulloso de llamarlas colegas y amigas.

**Anibal Duvén.**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**CARRERA DE CIENCIAS FISCALES**



**CAMPUS BÁRBULA**

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO DEL  
COMERCIO ELECTRONICO VENEZOLANO**

**Autores:** Bastida, Ana y Duvén, Anibal

**Tutor:** Pedro Mendoza

**Fecha:** Abril, 2017

**RESUMEN**

En los últimos tiempos la economía mundial se ha visto influenciada por la tecnología, y en lo más particular por el comercio electrónico. Cada día son más los usuarios que forman parte de la plataforma web, dispuestos a acceder con fines comerciales para el intercambio de bienes y servicios. En el caso de Venezuela, el auge del comercio electrónico ha tomado un voraz ímpetu, permitiendo que se agilicen las transacciones comerciales, proporcionando facilidad, rapidez y comodidad para los usuarios. Aunque las Administraciones Tributarias han reconocido la impetuosa necesidad de adaptarse a la globalización, a ciencia cierta es notorio las numerosas interrogantes legales que se han originado a causa de la imposición del innovador mecanismo de compra-venta, donde a pesar que la legalidad Venezolana lo regula, hay presencia de vacíos legales ante ciertas operaciones. En lo más particular tributos como el Impuesto al Valor Agregado cuya gravabilidad recae sobre el consumo, incluyendo los realizados a través del sitio web, requieren de una normativa explícita que regule las operaciones provenientes de tal actividad. Así pues, se plantea la siguiente investigación para Analizar el Impuesto al Valor Agregado en el contexto del comercio electrónico venezolano. En definitiva, representa todo un paradigma para el Estado Venezolano la fusión de una normativa legal innovadora, que regule íntegramente el Impuesto al Valor Agregado en las operaciones del comercio electrónico, y que responda sin margen de duda las interrogantes de los usuarios de la plataforma electrónica en el país.

**Palabras Clave:** Comercio electrónico, Impuesto al Valor Agregado, Operaciones, Administraciones Tributarias.

## ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Dedicatoria	v
Agradecimiento	vii
Resumen	ix
Introducción	14
Planteamiento del problema	17
Objetivos de la Investigación	21
Objetivo General	21
Objetivo Específico	21
Justificación	21
Metodología de la Investigación	23
Tipo de Investigación	23
Método	26
Técnicas e Instrumentos de Información	26
Procedimiento	27
CAPITULO I	
ELEMENTOS FUNDAMENTALES COMPROMETIDOS EN LA IMPOSICION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
El Impuesto al Valor Agregado	29
Características del impuesto al valor agregado (IVA)	30
Ventajas del impuesto sobre el valor agregado	31
El Hecho Imponible	32
La Base Imponible	33
Alícuotas o Tarifas	34
Sujetos Pasivos	35
Retención de IVA	37

Declaración de IVA	38
CAPITULO II	
DEBERES FORMALES Y OBLIGACIONES LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS RESPECTO EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
Deberes Formales de los Sujetos Pasivos Especiales	43
Responsabilidad de los Venezolanos en el Pago del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela	46
CAPITULO III	
COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA VENEZOLANA	
Comercio Electrónico	51
Ventajas del Comercio Electrónico para el Usuario	53
Ventajas del Comercio Electrónico para la Empresa	54
Ventajas del Comercio Electrónico en la Administración Tributaria	55
Clasificación del Comercio Electrónico	56
Comercio Electrónico Indirecto	60
Comercio Electrónico Directo	60
Factura Electrónica	61
Firma Digital	62
CAPITULO IV	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU RELACIÓN CON EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA VENEZOLANA.	
El IVA y el Comercio Electrónico	64
Medios de Pago en el Comercio Electrónico	67
Alternativas propuestas en el marco del Comercio Electrónico	69

Principios que presiden la tributación	70
Control Tributario del Comercio Electrónico	71
El Comercio Electrónico en Venezuela en la actualidad	72
Legislación Venezolana y Comercio Electrónico	73
El Comercio Electrónico ahora	75
Conclusiones	77
Recomendaciones	80
Referencias Bibliográficas	82

## **INTRODUCCIÓN.**

La aparición de la globalización trajo consigo nuevas formas de comunicarse y de estar conectados, propiciando a su vez innovadoras maneras de intercambiar información y de hacer negocios. Pues fue con la llegada del internet que la economía vio una oportunidad de expandirse y crear actividades económicas más dinámicas.

El comercio electrónico, permite el intercambio de bienes y servicios de una manera más rápida, haciendo que las empresas y negocios tengan una nueva vía para captar ingresos que no sean las ordinarias. Desde la comodidad del hogar se pueden comprar, desde objetos personales hasta bienes inmuebles, sin limitarse a que los proveedores y compradores tengan que encontrarse en el mismo espacio geográfico.

Esta acelerada forma de comercio, que cambia a un paso agigantado día tras día, resulta un gran reto para el derecho, pues al ser una actividad que implica jurisdicciones a nivel mundial es necesaria su regulación.

Las legislaciones han mostrado gran interés en discutir formas de como regular el comercio electrónico a nivel mundial, ya sea creando nuevos instrumentos jurídicos o simplemente adaptando los ya establecidos para las operaciones económicas.

Pues es el ordenamiento jurídico en materia tributaria el que más ha sido objeto de debate dentro de las legislaciones. El comercio electrónico al ser una actividad económica resulta una forma de los estados de percibir ingresos, y si no se regula de forma apropiada sería un canal atractivo para la evasión fiscal.

Países latinoamericanos han puesto en marcha nuevas formas para prevenir la evasión desde el comercio electrónico, modernizando a las administraciones tributarias. Regiones enteras, como lo es la Unión Europea, han suscrito tratados para evitar las doble imposiciones, así como la evasión.

Los tributos indirectos, como lo es el Impuesto al Valor Agregado, forman parte de las preocupaciones de las legislaciones en materia de comercio electrónico. Tratar establecer leyes que regulen la materia ha resultado todo un reto, ya que el dinámico crecimiento del comercio electrónico dificulta la actividad legislativa, debido a que cuando ya se han puesto en vigencia nuevas normas, el comercio electrónico a encontrado la forma de evolucionar.

Venezuela no se escapa del fenómeno de la globalización, como tampoco de las amenazas que pueda traer consigo en materia tributaria. En el país el comercio electrónico, ha hecho presencia a través de la aparición de páginas web que prestan servicios de compra y venta así como la utilización de las redes sociales para dicha actividad.

En materia de comercio electrónico, en la legislación venezolana referente a los impuestos indirectos, mas especifico en el Impuesto al Valor Agregado, es donde los autores de este trabajo de investigación centran su estudio. Teniendo como objetivo principal Analizar el Impuesto al Valor Agregado en el contexto del comercio electrónico venezolano, para dar una opinión sobre la situación en dicho contexto hoy en día.

Los autores buscan con el presente trabajo de investigación aportar un material académico sobre el tema, que sirva como soporte para futuras investigaciones así como fuente para conocer la situación en la cual se encuentra actualmente el comercio electrónico, en materia de Impuesto al Valor Agregado.

La investigación de tipo documental, utilizara fuentes secundarias para realizar el análisis de cada uno de los factores que integran el tema a investigar. Es así, como los autores desglosan la investigación en cuatro capítulos donde se exponen los elementos teóricos a ser objeto de análisis.

Un primer capítulo en el cual se examinan los elementos fundamentales comprometidos en la imposición del Impuesto al Valor



Agregado. Es aquí donde se establecen los fundamentos que conforman la legislación venezolana en materia de Impuesto al Valor Agregado.

En el segundo capítulo se especifican los deberes formales y obligaciones legales de las personas jurídicas respecto al Impuesto al Valor Agregado, apoyándose en las distintas providencias para definir así todos los deberes que la legislación venezolana contempla hasta la actualidad sobre dicho impuesto indirecto.

El tercer capítulo busca describir el comercio electrónico en la administración tributaria venezolana; estableciendo los criterios de las doctrinas para así enmarcarlo en la Administración Tributaria venezolana.

Por su parte, en el cuarto capítulo se explica el Impuesto al Valor Agregado y su relación con el comercio electrónico en la legislación tributaria venezolana. Dando así a conocer la situación en la que se encuentra el tema, siendo objeto de análisis en la actualidad.

Por último, en el presente trabajo los investigadores presentan sus conclusiones sobre el tema, dando a conocer la situación actual del Impuesto al Valor Agregado en el contexto del comercio electrónico venezolano y presentando una serie de recomendaciones, para que tanto futuros investigadores, como la Administración Tributaria, puedan tomar en cuenta dichos conocimientos.

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

El auge de la globalización desde finales del siglo XX, ha traído como consecuencia el nacimiento de dinámicas formas para incentivar la económica mundial. Así, la aparición del internet ha conseguido persuadir las transacciones comerciales en un contexto netamente versátil, práctico, ecuménico, y provechoso desde diferentes puntos de vista.

Por consiguiente, el intercambio comercial entre individuos a través de la plataforma electrónica cada vez es más frecuente, convirtiéndose en uno de los medios predilectos por los negociantes. Al ser una actividad cuya territorialidad es calificada como amplia, abarcando de forma global los compradores y vendedores de todo el mundo, conlleva una dificultad para las Administraciones Tributarias la forma de gravar y determinar la naturaleza de estas para conceptualizar el gravamen correspondiente; ya que cada país busca la manera de defender su soberanía fiscal.

Actualmente, las Administraciones Tributarias a nivel mundial han trabajado en conjunto para buscar la forma de adaptarse y hacerle frente a esta nueva forma de actividad económica, definiendo nuevas políticas o adaptando las ya establecidas.

La tributación sobre el comercio en la internet, es un tema que hoy en día resulta todo un reto, pues mientras las Administraciones buscan soluciones y llegan a consensos de como gravar esta actividad, para el momento en que estas son puestas en vigencia, ya el comercio vía internet habrá evolucionado y quedarían obsoletas las políticas implementadas.

Sin embargo son muchos los avances que se han dado en materia de fiscalidad del comercio electrónico, y más concretamente en la imposición indirecta. Uno de los puntos relevantes a determinar antes de tributar en este

contexto, es definir el lugar donde se genera la actividad, así como donde se va a aprovechar el bien o el servicio.

La Unión Europea, en cuanto a tributación indirecta sobre el comercio electrónico ha establecido una serie de parámetros para hacerle frente a este fenómeno, en primer lugar se trata al comercio electrónico como una actividad más a ser gravada, si el bien o servicio va a ser disfrutado en el territorio en donde el vendedor ejerce su actividad económica, el comprador deberá pagar el gravamen correspondiente de dicho país. Ahora bien, si el vendedor es de un país diferente al del comprador más sin embargo pertenecen a la comunidad europea, el importe a pagar es nulo. Por el contrario si se tratase de un comprador final, si es un comprador que forma parte de una cadena productiva el gravamen deberá ser soportado en su lugar de residencia.

Países latinoamericanos como Chile, México y Argentina desde principios del nuevo siglo, han aprovechado la globalización para implementar nuevas formas de control fiscal, haciéndole frente a nuevos retos tributarios. Entre las formas aplicadas se encuentra la Factura Electrónica, como instrumento de modernización de los sistemas tributarios, ayudando así a llevar un mejor control de las operaciones realizadas por los contribuyentes, a la transparencia y a evitar la evasión que podría generar las actividades realizadas en la web.

De igual forma, no se puede obviar que las operaciones de comercio electrónico implican el anonimato de las personas que las realizan, lo que conlleva a la persistencia de inseguridad y falta de fiabilidad de los sujetos que participan en dicha actividad. Fácilmente la información contenida en el web site del vendedor, de los servicios o los productos puede ser objeto de alteraciones, lo cual propiciaría la evasión fiscal. Por ello, teniendo en cuenta el acelerado crecimiento y la amplia adaptación del comercio electrónico a nivel mundial, así como su papel hoy en día protagónico en la economía, uno

de los problemas identificados y que se ha puesto en marcha por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) dentro de su plan de acciones conocido como El proyecto BEPS (“Base Erosión and Profit Shifting”, por sus siglas en inglés) “Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios”; se enfoca básicamente en la forma de evitar la evasión fiscal internacional, y sugiere al mismo tiempo limitar la erosión de las bases imponibles de las empresas multinacionales, así como el desplazamiento de los beneficios empresariales. Señala a su vez la denominada “doble no imposición”, que ha representado un problema para las Administraciones, término que se ha incluido de forma novedosa al vocablo de los expertos en comercio internacional, y que sugiere escenarios donde ningún país grava efectivamente las rentas, ya que estas se trasladan de manera ficticia a territorios de baja tributación o paraísos fiscales.

En tal sentido, en lo que respecta Venezuela, no puede escapar del auge que conlleva la globalización actual, ya que el comercio electrónico es uno de los medios que más crecimiento ha tenido en nuestro país para realizar operaciones de compra-venta. Portales como Mercado libre, o páginas que venden sus productos a través de la web, están presentes en el país.

Si bien es cierto, dicho mecanismo de compra y venta representaría una gran oportunidad para que el gobierno recabe tributos mediante las transacciones que se realicen vía la plataforma electrónica, trayendo consigo la reducción de costos en materia de recaudación, por ejemplo.

Le legislación venezolana en materia de imposición indirecta, como lo es el Impuesto al Valor Agregado ha visto grandes reformas en los últimos años, la última hecha en noviembre de 2014, adaptándose a los escenarios económicos dinámicos que el país presenta en cuestión.

De igual forma la Administración Tributaria venezolana ha sido participe de grandes avances en cuanto a su modernización, llevando a la era digital

la forma de llevar sus procesos de declaraciones en los diversos tributos. Así como digitalizando la forma de identificación de los contribuyentes.

Sin embargo, estas políticas fiscales solo van enmarcadas a modernizar de una manera general a la Administración, actualizando un marco legal a los escenarios económicos ya existentes sin tomar en cuenta los nuevos que pueda traer la globalización.

En Venezuela, la legislación en materia de Comercio Electrónico tiende a ser muy escueta, no hay leyes que rijan sobre el tema de forma específica. Dejando a Venezuela un poco atrás en la forma que hace frente al fenómeno de la globalización, pudiendo así ser susceptible a presentar problemas tributarios, como la evasión, dejando de percibir ingresos que correspondieran por la actividad realizada en la web.

Es por ello, que se plantea en esta investigación Analizar el Impuesto al Valor Agregado en el contexto del comercio electrónico venezolano, para así dar respuesta a la situación actual en la que se encuentra y determinar los posibles avances respecto a la materia, que atiendan la globalización a través de buenas políticas tributarias.

Es necesario constituir un sistema de tributación indirecta para las operaciones realizadas en el comercio electrónico, con la interacción de cada uno de los actores que intervienen en este tipo de operaciones. Una base rectora que regule tanto a compradores como a consumidores, tanto de bienes tangibles o intangibles, a través de la plataforma electrónica.

De lo planteado se derivan las siguientes interrogantes de investigación: ¿Cuáles son los elementos fundamentales comprometidos en la imposición del Impuesto Al Valor Agregado? ¿Cuáles son los deberes formales y obligaciones legales de las personas jurídicas respecto el Impuesto al Valor Agregado? ¿Cómo es el comercio electrónico en la Administración Tributaria Venezolana? ¿Cómo es el Impuesto al Valor Agregado y su relación con el comercio electrónico en la Legislación Tributaria Venezolana?

## **OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **Objetivo General**

Analizar el Impuesto al Valor Agregado en el contexto del comercio electrónico venezolano.

### **Objetivos Específicos**

- Examinar los elementos fundamentales comprometidos en la imposición del Impuesto al Valor Agregado.
- Especificar los deberes formales y obligaciones legales de las personas jurídicas respecto el Impuesto al Valor Agregado.
- Describir el comercio electrónico en la administración tributaria venezolana.
- Explicar el impuesto al valor agregado y su relación con el comercio electrónico en la legislación tributaria venezolana.

## **JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

El acelerado crecimiento de la globalización ha representado todo un reto de adaptación a las ambiciosas oportunidades del mercado, siendo una de ellas el comercio electrónico. Así mismo, esta alternativa ha propiciado a la actualidad nacional indiscutibles ventajas de interacción e intercambio entre países y culturas, lo que representa uno de los más resaltantes aspectos positivos.

En Venezuela, la alternativa del comercio electrónico ofrece numerosas ventajas y beneficios a los sujetos partícipes de la actividad, los cuales van

desde la reducción de costos, hasta la versatilidad en la compra-venta. En el mismo orden de ideas, con el intercambio de bienes y servicios a través del internet, surgen nuevos retos e interrogantes en materia tributaria propios de la actividad que se realiza.

Como consecuencia, la puesta en práctica del comercio electrónico ha traído consigo la necesidad impetuosa de crear normas que lo regulen, siendo el marco legal la guía de respuestas a todas las interrogantes que puedan propiciarse del acto, contribuyendo a la existencia de un sistema impositivo libre de evasión fiscal. Por ende, servirá como premisa para la investigación partiendo de la evidencia, el notorio vacío legal que coexiste entre el comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado.

De allí que se observa la gran necesidad de analizar como la Administración Tributaria Nacional está haciendo frente a este fenómeno global, en materia de Impuesto al Valor Agregado; pues los mecanismos y regulaciones actuales deben estar establecidos de tal manera que puedan adaptarse a los grandes cambios que la globalizaciones, y de forma más específica el Comercio Electrónico implica. A través del análisis de las distintas leyes y tratados que conforman la legislación en materia de Impuesto al Valor Agregado en el comercio electrónico, se determinara el estado de la misma y así aportar una investigación que sirva como apoyo de conclusión y de consulta para futuras mejoras en la materia.

Toda investigación referida al comercio electrónico representa un aporte vanguardista para el Estado, los empresarios, los inversionistas y en definitiva para todos los sujetos económicos; quienes deben permanecer interesados y alertas ante los progresos y cambios en la tecnología por una parte, y por otra, ante las normas y legislación en la materia.

## **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

La metodología de la presente investigación está constituida por todas aquellas técnicas y procedimientos que se utilizaran para llevarla a cabo. El fin esencial de la metodología es precisar, a través de un lenguaje claro y sencillo, los métodos, técnicas, estrategias, procedimientos e instrumentos utilizados por los investigadores para lograr los objetivos.

Según la concepción de Arias (2006), “la metodología es el cómo se realizó el estudio para responder al problema planteado” (p. 37). Es por ello, que continuación se presenta los aspectos relativos a la metodología que se empleara para realizar el presente estudio, tomando en consideración el tipo de investigación, el método, las técnicas e instrumentos de información y procedimientos, a fin de procesar y analizar los resultados y de esta manera obtener una conclusión que permita dar respuestas a los objetivos planteados.

### **Tipo de Investigación**

El tipo de investigación seleccionado fue el documental, en éste sentido refiriéndose a la Investigación Documental del Manual de Normas de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2014), se define de la siguiente manera:

Se entiende por Investigación Documental, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones,



conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor.... (p.12)

Apoyando lo mencionado se debe señalar a Arias (2004) el cual señala que la investigación documental “es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas”. (p. 25). Para llevar a cabo de manera satisfactoria la investigación se requiere la definición de los requerimientos por medio de una documentación, que permita darle soporte y mayor veracidad al estudio realizado y obtener nuevos conocimientos para el análisis del mismo.

Lo anterior implica que debido al tema objeto de estudio, este tipo de investigación sea considerado por los autores como la más lógica para lograr los fines propuestos y responder a las interrogantes surgidas, esto en virtud de que el tema planteado requiere un plan global de investigación que indique de modo organizado y adecuado las técnicas de recolección de datos, propias de ésta, la forma del análisis y las respuestas a las preguntas.

En ese sentido el tipo de investigación seleccionada se caracteriza porque las fuentes secundarias constituyeron la base primordial de la misma. Las fuentes secundarias son necesarias en todo tipo de investigación, pero sumamente importantes en la investigación documental, en virtud de que a través de ellas se obtiene información básica. Se encuentran en bibliotecas, libros, periódicos y otros trabajos documentales como trabajos de grado, enciclopedias, diccionarios, leyes, entre otros.

Según el nivel de investigación, es decir, el grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio, la investigación se enmarcó en una investigación de tipo analítica. Según Hurtado (2000):

La investigación analítica tiene como objetivo analizar un evento y comprenderlo en términos de sus aspectos menos evidentes. La investigación analítica incluye tanto el análisis como la síntesis. Analizar significa desintegrar o descomponer una totalidad en todas sus partes. Síntesis significa reunir varias cosas de modo que conformen una totalidad coherente, dentro de una comprensión más amplia de la que se tenía al comienzo (p. 255).

La investigación analítica implica la reinterpretación de lo analizado en función de algunos criterios, dependiendo de los objetivos del análisis. La investigación analítica consiste en el análisis de las definiciones relacionadas con el tema, para estudiar sus elementos detalladamente y poderlas comprender con mayor profundidad. En este estudio, la investigación analítica tiene como propósito desglosar cada elemento para determinar la situación actual de la legislación en materia de Impuesto al Valor Agregado en el comercio electrónico, mediante un enfoque cualitativo.

Por la otra parte, se presenta este como un diseño cualitativo, donde Martínez (1999), refiere:

Que la investigación cualitativa no pretende hacer generalizaciones universales, sino estudiar, conocer y servir a una comunidad o grupo adaptando especialmente a una actitud explorativa y de apertura mental, para comprender las realidades tal como existen y describirlas con riqueza de detalles.(p. 108).

De esta forma el trabajo se fundamentó en la revisión, estudio y análisis diversas fuentes documentales. Asimismo, se recopilara material de diversas

fuentes bibliográficas de autores venezolanos y extranjeros, a través de libros, revistas, informes de congresos, entre otros.

## **Método**

La presente investigación tiene como método principal el Jurídico-Dogmático en la que según Witker (1999), "se efectúa un análisis de los elementos legislativos con el objeto de arribar a resultados a partir de los cuales se puedan realizar las recomendaciones pertinentes con miras a contribuir a la solución de la problemática planteada" (p, 389). De allí que la investigación jurídica tiene por finalidad abarcar el campo del Derecho, donde se pretende explicar su existencia, así como también, orientar hacia la creación de un nuevo ordenamiento jurídico o la reforma de uno ya existente.

Las características de éste estudio se ubicaron dentro de la modalidad de investigación jurídica en la que según la propuesta de Witker (1999) señala que, utilizando el método de análisis es posible descomponer un problema jurídico en sus diversos aspectos, estableciendo relaciones que ofrezcan una imagen de funcionamiento de una norma (p. 11).

## **Técnicas e Instrumentos de Información**

Se aplicaron diversas formas de obtener la información que luego de ser procesada, se convirtieron en material necesario, en éste sentido se utilizó el análisis de documentos, el fichaje y análisis de contenidos, los cuales permitieron sustentar el estudio; asimismo fue de apoyo la dogmática jurídica que al respecto Tamayo (1998) señala: "La Dogmática Jurídica, o la ciencia del Derecho, pueden caracterizarse como la disciplina comúnmente doctrina, que determina y describe el material tenido por el Derecho sin cuestionar su validez". (P. 181).

Sabino (2000), plantea que el instrumento de recolección de información es un recurso de que se vale el investigador para hacerse a los fenómenos y extraer información; lo que quiere decir, que para la recolección de la información que sustenta el contenido de este estudio, se utilizaron las técnicas e instrumentos propios del tipo de investigación dogmático jurídico. Siguiendo a Ballestrini (1998) en la presente investigación se utilizaron los siguientes instrumentos como la Observación Documental, la Presentación Resumida de Texto y la Técnica de Resumen Analítico y Análisis Crítico.

### **Procedimiento**

Los procedimientos especifican los pasos para la obtención de la información en el desarrollo del tema objeto de estudio, es decir, en este punto se explican las diferentes fases secuenciales que se han venido utilizando para desarrollar la investigación, desde la búsqueda de los elementos teóricos, la definición del contexto de estudio, hasta la construcción del corpus de reflexiones teóricas que sustentaron la investigación.

En ese sentido el diseño bibliográfico se cumplió a través de las siguientes fases a saber:

Fase I: Esta correspondió a la revisión bibliográfica, para seleccionar y clasificar el material bibliográfico pertinente, mediante la técnica de fichaje, para facilitar el estudio de cada parte de la investigación.

Fase II: Consistió en hacer consultas bibliográficas o revisión de documentos relacionados directamente con el Derecho Tributario, el Derecho Constitucional, entre otros.

Fase III: Para realizar esta fase, se procedió al resumen analítico e interpretativo de la información, cotejando los distintos criterios relacionados

con el tema, al fin de realizar el análisis crítico de los carácter, causas, consecuencias y efectos del problema y obtener las conclusiones.



# **CAPÍTULO I**

## **ELEMENTOS FUNDAMENTALES COMPROMETIDOS EN LA IMPOSICION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

### **El Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al valor agregado o al valor añadido (IVA), está definido por Moya (2006) como “un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas” esto también aplica a las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la Ley como hechos imponible.

Por su parte, Cosciani (1969), expresa que “El impuesto al valor agregado se paga en todas las etapas de la producción pero no tiene efecto acumulativo, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como las sumas de valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas sin omisiones tributarias y sin dobles imposiciones”. (p. 12).

En el mismo orden de ideas, el Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado, es considerado como la carga fiscal que recae sobre el consumo en cada etapa de la comercialización, esto se traduce a que por ejemplo, el

fabricante de un producto debe pagar el IVA de los materiales que este compra para producir; una vez que se han transformado en bienes y el mayorista los adquiere, este pagara el IVA sobre el precio de compra que el primer sujeto (productor) establece. Así la secuencia continua, hasta llegar finalmente al consumidor final el cual pagara el IVA en función del precio de venta del minorista.

Quiere decir entonces, que estos sujetos pasivos pretenden englobar el impuesto pagado del precio de la mercancía, para que finalmente la carga tributaria sea soportada por el consumidor final.

### **Características del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Las características del Impuesto al Valor Agregado son las siguientes:

-Tiene que estar establecido en una Ley. Se conoce así mismo, como principio de la reserva legal, y hace énfasis a que es obligatorio que todo tributo este consagrado en una ley.

-Es un impuesto indirecto, ya que no es percibido directamente por el fisco, sino por los vendedores quienes son intermediarios y tienen el derecho a reembolsarse el IVA que han pagado a otros vendedores que los precedieron en la cadena de comercialización, deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes y debiendo abonar el saldo al fisco. Por el contrario los consumidores finales deberán pagar el tributo sin derecho a reembolso, hecho que el fisco nacional controla exigiendo que cada empresa entregue facturas de venta al consumidor, y al mismo tiempo este conserve las copias en la contabilidad de la empresa.



-Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio, etc. Grava a toda persona que realice un consumo.

-No es un impuesto acumulativo o en cascada, que afecte en mayor grado a los productos con mayor valor agregado. Esto debido a la forma de tratar el tributo, el IVA es declarado y pagado en cada etapa del proceso productivo, por lo cual la carga es soportada de manera independiente.

-No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.

-El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final. El consumidor final no tiene la posibilidad de como trasladar el impuesto en sus operaciones, es decir, al comprar el bien final que va a ser para su uso y disfrute no se le generara crédito tributario alguno, por ello el importe final recae sobre este.

### **Ventajas del Impuesto al Valor Agregado**

Las ventajas del Impuesto al Valor Agregado son las siguientes:

-Permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones.

-El tributo responde a las fluctuaciones de la actividad económica. El IVA puede ser utilizado para incentivar el consumo de bienes y servicios, dependiendo de las condiciones de la actividad económica, así mismo, el Estado puede manejar el impuesto ayudando las condiciones de la economía.

-El impuesto se causa en todas las etapas del proceso de producción, distribución y venta de los bienes.

-Es menos susceptible de evasión, ya que se liquida al momento de ocurrir y materializarse el hecho imponible. Además, al dejarse sustentado en las respectivas facturas que son entregadas a los compradores, y que por otra parte los vendedores deben conservar en copia para efectos contables, permite que el papel fiscalizador se consagre de manera más eficaz y eficiente.

### **El hecho Imponible**

En principio, se denomina hecho imponible a aquel que cuando ocurre origina la deuda a favor del Fisco Nacional, así pues es aquel que marca el nacimiento de la obligación tributaria, formando parte de uno de los elementos constitutivos del tributo. En el mismo orden de ideas Villegas (1999), expone el hecho imponible como el conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.

Por su parte la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) establece que respecto a dicho impuesto se configura en las siguientes operaciones:

- Las ventas de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos. El hecho imponible se perfecciona desde el momento de la entrega del bien.
- La importación definitiva de bienes muebles.
- -La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior.

- -La venta de exportación de bienes muebles corporales. El hecho imponible se perfecciona con la emisión de la factura o documento equivalente.
- -La exportación de servicios. Se perfecciona el hecho imponible con la emisión de la factura o documento equivalente.

### **Base Imponible**

Básicamente, la base imponible representa la magnitud económica que presenta un elemento fundamental para llevar a términos económicos y reales el hecho imponible, es decir, es la forma en la cual el hecho imponible es traducido en una cuantía palpable y monetaria. Según el Glosario de términos Tributarios del SENIAT la base imponible constituye el “Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del gravamen” (p. 9)

A través de la base imponible recaen los supuestos del hecho imponible, para consecutivamente poder aplicar la alícuota correspondiente para generar el importe a pagar, que en este caso constituiría el IVA.

El autor el autor Pérez Royo (1995) define a la base imponible como: "(...) la expresión cifrada y numérica del hecho imponible. Se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, al criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto.

En definitiva, se puede decir que la base imponible es la expresión cuantificable del hecho imponible, representado la cantidad sobre la cual se va a aplicar la alícuota impositiva con el fin de calcular el impuesto.

En el caso de la base imponible del IVA la norma en su artículo 20. Establece que: "es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado".

Se observa entonces como la base imponible de este tributo viene fundada en una definición de precio estrictamente económica. Se habla de precio factura y de precio corriente de mercado. Así mismo en el artículo 20 de la norma, se define dicho precio “Para los efectos de esta Ley el precio corriente en el mercado de un bien será el que normalmente se haya pagado por bienes similares en el día y lugar donde ocurra el hecho imponible como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí”.

### **Alícuotas o Tarifas**

Para Villegas (1999) “La alícuota o tarifa forma parte de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, y viene representada por un porcentaje o fracción que aplicado a la base imponible produce como resultado el importe tributario” (p. 520)

Una vez se genera el hecho imponible y el mismo pasa a ser cuantificable, es a través de la alícuota cuando se calcula el importe final a pagar de acuerdo al tributo en específico.

En el caso del IVA, la alícuota impositiva general aplicable a la base imponible podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional, y está comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%). Siendo la actual de un doce por ciento (12%).

De igual forma hay alícuotas especiales que están establecidas en la ley, como en el caso de las exportaciones donde se aplicara un alícuota de cero por ciento (0%). Y en el caso de bienes y servicios suntuarios, estos se les aplicara la alícuota general del doce por ciento (12%) más una alícuota que tendrá un mínimo de quince por ciento (15%) y un máximo de veinte por ciento (20%).

## **Sujetos Pasivos**

De acuerdo al Glosario de términos Tributarios del SENIAT se entiende por sujetos pasivos al “sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (p. 52) En otras palabras es la persona sobre quien recae el impuesto, es decir a quien le corresponderá pagar el mismo.

Haciendo énfasis al Impuesto al Valor Agregado, puede deducirse que los sujetos pasivos están constituidos por quienes realicen actividades u operaciones gravadas por la ley que regula este impuesto, pudiéndose mencionar los contribuyentes, que pueden ser: ordinarios, ocasionales, especiales y formales, así como los responsables.

Señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2014), en su Artículo 5, que los contribuyentes ordinarios, son aquellos que en función de la actividad y operaciones que realicen estén catalogados por la ley de cumplir con la obligación tributaria. Por lo que se define en dicho artículo expresamente aquellos que constituyen la categoría de contribuyentes ordinarios:

...los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores de servicios, y, en general toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyen hechos imponible, de conformidad con el artículo 3 de esta Ley.

Así mismo entre los contribuyentes ordinarios pueden señalarse, los comisionistas, agentes, apoderados, factores mercantiles, mandatarios, consignatarios, subastadores y cualesquiera otros que vendan bienes muebles o presten servicios por cuenta de terceros, cuyo impuesto tomara en cuenta el monto de su remuneración.

Por otra parte se encuentran los contribuyentes ocasionales, donde se hace referencia a los importadores no habituales de bienes muebles corporales. En este sentido se destacan los institutos autónomos, las empresas públicas en forma de sociedades mercantiles, así como los entes desconcentrados y descentralizados de la Republica; de igual forma estos pueden ser considerados contribuyentes ordinarios.

En cuanto a los contribuyentes formales, no son más que aquellos que desarrollan exclusivamente actividades exentas o exoneradas del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se puede deducir que estos no generan el impuesto sí.

En este sentido entre las exenciones más destacadas en la ley de Impuesto al Valor Agregado se encuentran: las importaciones efectuadas por los agentes diplomáticos y consulares, las importaciones de equipos científicos y educativos que requieran las instituciones públicas dedicadas a la investigación, las importaciones de billetes y monedas realizadas por el Banco Central de Venezuela, entre otras.

En el mismo orden de ideas, se consideran exentos del Impuesto al Valor Agregado la prestación de ciertos servicios: el transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros, los servicios médico-asistenciales, el suministro de electricidad de uso residencial, el servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores de escuelas, empresas, centros educativos, o instituciones similares en su propia sede; entre otros.

Finalmente, dentro de la categorización de los sujetos pasivos se encuentran los responsables, quienes se exponen en el Artículo 9 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado:

1. El adquirente de bienes muebles y el receptor de servicios, cuando el vendedor o el prestador del servicio no tenga domicilio en el país.

2. El adquirente de bienes muebles exentos o exonerados, cuando el beneficio esté condicionado por la específica destinación que se le debe dar a los bienes y posteriormente, éstos sean utilizados para un fin distinto. En este supuesto, el adquirente de los bienes, deberá proceder a declarar y enterar el impuesto sin deducciones, en el mismo período tributario en que se materializa el cambio de destino del bien, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables por la obtención o aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario.

### **Retención del IVA**

Según Fraga (2002) la retención se considera como un pago anticipado del impuesto, en virtud de que el sujeto retenido, aún no ha determinado si al final del período de imposición tendrá la obligación de pagar el respectivo impuesto y está obligado a permitirle al agente de retención que extraiga una porción de la cantidad que deba pagarle, para posteriormente ser entregada al fisco, por lo cual este último queda liberado de la obligación impositiva. A su vez, el pagador asume el carácter de responsable del pago por el monto retenido.

Por otra parte, un Agente de Retención es, por definición, un sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria, a quien se considera responsable del pago de un tributo que corresponde a un contribuyente, en quien se ha configurado un hecho imponible determinado. En el mismo orden de ideas la ley permite a la Administración Tributaria usar el mecanismo de la designación de Agentes de Retención, como sujetos pasivos responsables del pago del tributo de un tercero (contribuyente), para facilitar o controlar su función recaudadora de impuestos.

La retención de impuestos no debe verse aisladamente sólo como un procedimiento de sustracción de una cantidad de dinero a un pago o importe adeudado a un proveedor, sino que además, ella forma parte de un sistema complejo que tiene dos objetivos claramente definidos: el del control tributario para garantizar la recaudación del tributo, y el hecho de ser utilizado como un medio para anticipar recursos al Estado.

Por consiguiente, solo los contribuyentes especiales deberán realizar retenciones de IVA a sus proveedores. La misma corresponderá al 75% o 100% del monto del IVA según lo que haya dictado el SENIAT para el proveedor.

### **Declaración del IVA**

De acuerdo a Badell (2004) en la declaración se deberá determinar el impuesto a pagar o en caso tal, el excedente de crédito fiscal resultante. Por otra parte, es obligatorio dejar constancia del monto de las exportaciones realizadas en el periodo de imposición, así como el monto del impuesto retenido o percibido en el periodo de imposición en calidad de agente de retención, percepción, o en otra calidad de responsable del impuesto.

De acuerdo al Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (2011), se establece que los contribuyentes y responsables tienen la obligación de presentar la declaración jurada de las operaciones gravadas y exentas realizadas en cada periodo mensual de imposición. Dicha declaración consistiría en dejar constancia de la suma de los débitos fiscales que consten en las facturas emitidas en el periodo de imposición; así mismo dejar constancia de la suma de los impuestos soportados y que han sido trasladados como créditos fiscales en las facturas recibidas en el mismo periodo, tomando en cuenta las notas de créditos y débitos correspondientes.



En Venezuela la declaración del Impuesto al Valor Agregado se realiza a través del sistema IVA, una aplicación diseñada para realizar de forma automatizada el proceso de liquidación del Impuesto el Valor Agregado, así como también las declaraciones sustitutivas por concepto de IVA. La misma está destinada para aquellos usuarios que sean Contribuyente Especiales u Ordinarios, representando el fácil acceso en vista que se puede ingresar al portal del SENIAT, desde cualquier computadora que cumpla con las normas mínimas de programación con conexión a Internet.

Por su parte los débitos fiscales serán la suma de todas las ventas o servicios prestados en el mes, el cual representaran las deudas contraídas con el Fisco Nacional. En contraposición, los créditos fiscales, serán el total del IVA soportado por el Usuario/contribuyente por los bienes y servicios que ha recibido de sus proveedores, es decir, el débito fiscal facturado constituirá un crédito fiscal para el adquirente de los bienes o servicios recibidos.

Finalmente, una vez que se realice electrónicamente la declaración se mostrarán los compromisos de pago que se adquirieron, monto que se deberá pagar a través de los bancos legalmente admisibles para dicho fin.

**CAPITULO II**  
**DEBERES FORMALES Y OBLIGACIONES LEGALES DE LAS**  
**PERSONAS JURÍDICAS RESPECTO EL IMPUESTO AL VALOR**  
**AGREGADO.**

Con respecto a los Contribuyentes, se hace referencia a todas aquellas Personas Naturales o Jurídicas que conforme a la Ley, están obligadas a contribuir con el pago de los tributos y otras obligaciones previstas en dichas normas. Ahora bien, debido a esto la Administración Tributaria, con la intención de propiciar una atención más especializada y de llevar un mejor control en la recaudación de los tributos, ha clasificado o estratificado a una gran cantidad de estos sujetos en función de sus ingresos, sector y actividad económica, en la categoría de “Sujetos Pasivos Especiales”.

Es importante hacer mención que para ser calificado como Sujeto Pasivo Especial debe existir notificación escrita por parte de la Gerencia Regional de Tributos Internos del SENIAT de la jurisdicción donde esté ubicado el contribuyente y a partir de esa fecha indicada en la Providencia, deberán cumplir con sus Deberes Formales y con el pago de tributos en la forma y lugar que la Administración Tributaria determine, de no ser así, aunque tenga los niveles de ingresos indicados en la normativa, no será considerado como “Especial”.

Así pues, de acuerdo a los criterios legales vigentes para la calificación como Sujetos Pasivos Especiales se pueden mencionar los señalados a continuación:

Las Personas Naturales que hubieran obtenido ingresos brutos iguales o superiores a 7.500 Unidades Tributarias o su equivalente en Bolívares (Bs.2.250.000), dentro del ejercicio inmediato anterior, según su Declaración Definitiva de Rentas o 625 Unidades Tributarias o su equivalente en Bolívares, dentro de cualquiera de las últimas seis (6) declaraciones

mensuales de IVA. Igual monto aplica cuando se trate de enriquecimientos obtenidos bajo relación de dependencia (sueldos y salarios) iguales o superiores a 7.500 Unidades Tributarias.

Las Personas Jurídicas que hayan obtenido ingresos brutos superiores o iguales a 30.000 Unidades Tributarias o su equivalente en Bolívares (Bs.9.000.000), dentro del ejercicio inmediato anterior, según su última declaración jurada anual presentada, o 2.500 Unidades Tributarias o su equivalente en Bolívares, dentro de cualquiera de las últimas seis (6) declaraciones mensuales de IVA.

En otro sentido, de acuerdo al Glosario de términos Tributarios del SENIAT, se hace referencia a los deberes formales como “obligaciones que la Ley o las disposiciones reglamentarias, y aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la Ley, impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la Administración Aduanera y Tributaria en el desempeño de sus cometidos” (p. 16)

El en mismo orden de ideas, el Código Orgánico Tributario establece los deberes formales de la siguiente manera:

Artículo 155. Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

1. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.

2. Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.

3. Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.

4. Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.

5. Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.

6. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

7. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.

8. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

9. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

10. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.

11. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

12. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias.

Es importante resaltar, que en el caso de las personas naturales los deberes formales deben ser cumplidos por si mismas o por representantes legales o mandatarios. Así mismo, en el caso de las personas jurídicas, por sus por sus representantes legales o convencionales.

### **Deberes Formales de los Sujetos Pasivos Especiales**

Los Sujetos Pasivos Especiales en lo que respecta el Impuesto al Valor Agregado de conformidad con la normativa vigente, se encuentran obligados a cumplir con los siguientes Deberes Formales:

Presentar sus declaraciones y efectuar los pagos a que haya lugar por concepto de tributos, multas, intereses y demás accesorios, exclusivamente en el lugar indicado en la respectiva notificación. (Artículo 5 Providencia Administrativa N° 0685), además deberán presentar sus escritos, recursos, notificaciones y cualquier trámite propio de su condición de Sujeto Pasivo, en la dirección señalada en la respectiva notificación (Art. 7 Providencia Administrativa N° 0685).

Cumplir con las fechas de sus obligaciones fiscales, según lo establecido en la Providencia Administrativa sobre el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención para aquellas obligaciones que deban cumplirse para el año 2011. (Providencia Administrativa N° 0093).

Presentar las declaraciones relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado y las retenciones de IVA, dentro de los plazos establecidos en el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales que emite anualmente la Administración Tributaria.

Las mismas deberán ser presentadas por medios electrónicos en la página web del portal del SENIAT, de conformidad con las Providencias Administrativas N° 0685 y N° 0056 respectivamente. En relación a las retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las mismas deben ser presentadas aproximadamente dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a cada quincena (01 al 15 y 16 al 31) en un archivo en formato TXT, siguiendo los procedimientos establecidos en el instructivo emitido por Administración Tributaria en su portal web.

En el mismo orden de ideas, la empresa una vez notificada como Sujeto Pasivo Especial deberá adaptar los procedimientos contables y administrativos a su nueva condición, para lo cual se recomienda entre otras cosas lo siguiente:

Agregar al sistema de contabilidad existente en la empresa, un módulo para la generación del archivo TXT o en su defecto utilizar un archivo formato Excel y seguir las instrucciones del instructivo antes mencionado.

Agregar a su código contable (Catálogo de cuentas) las partidas relacionadas con su nueva obligación como Agente de Retención de Impuesto al Valor Agregado (IVA): Retenciones de IVA por pagar (Cuenta de pasivo) y retenciones de IVA prepagadas (Cuenta de activo).

Llevar auxiliares de cuentas por pagar a fin de lograr un control efectivo de las operaciones con proveedores al momento de efectuar y enterar la Retención de IVA.

Emisión de comprobantes de retención de IVA, a través del sistema, con los requisitos previstos en el Artículo 18 de la Prov. Administrativa N° 0056, siguiendo un correlativo consecutivo.

Adaptar los libros especiales de compra y venta de conformidad con el Artículo 19 de la Providencia Administrativa N° 0056, anexándole las columnas correspondientes, retenciones a terceros, retenciones de clientes, N° comprobante de retención y fecha de emisión del comprobante.

Planificar fechas de corte para el registro y pago de facturas que puedan afectar el enteramiento de dichas retenciones.

Evitar en la medida de lo posible que empleados, gerentes, directores, accionistas, entre otros; en el caso de efectuar erogaciones a nombre de la empresa, lo hagan mediante tarjetas de crédito o débito “personales”, con excepción de que dichos gastos sean menores al equivalentes en bolívares de veinte Unidades Tributarias (20 UT).

Se recomienda para el personal directivo, el uso de tarjetas corporativas en dichos casos. (Artículo 3 N° 5 Providencia Administrativa N° 0056).

Evitar que empleados paguen facturas a nombre de la empresa, a menos que se trate de viáticos por viaje o gastos reembolsables menores al equivalentes en bolívares de veinte Unidades Tributarias (20 UT).

Migrar a un sistema de facturación acorde a las operaciones de la empresa.

Exigir a sus Proveedores facturas que cumplan con los requisitos que señala la Providencia 0257, la cual establece las Normas Generales para la emisión de Facturas.

Mantener un adecuado manejo y control del Maestro de Proveedores y Clientes, integrando a su base de datos, los datos fiscales del cliente, tales como, Razón Social o Nombre, N° de RIF, Dirección Fiscal, Condición Fiscal según el Portal del SENIAT, porcentajes de retención, entre otros.

Los contribuyentes catalogados como especiales deberán cancelar los tributos mediante cheque de gerencia en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales fijadas por el SENIAT a través de la Providencia Administrativa en la que se les notifico y de acuerdo a las condiciones allí establecidas.

En conclusión ya sea una persona natural o una empresa como persona jurídica al momento de ser nombrado como Contribuyente Especial, no tendrá ningún beneficio para dicho Sujeto Pasivo o Contribuyente, al contrario los mismos se verán obligados a contratar recursos humanos para

realizar nuevas funciones y adaptar los sistemas contables y administrativos a los nuevos requerimientos del SENIAT.

## **Responsabilidad de los Venezolanos en el Pago del Impuesto al Valor Agregado**

Los cambios profundos que trae como consecuencia cualquier proceso de transformación, han requerido la adopción de ciertas estrategias que permitan lograr eficientemente los objetivos planteados. La primera de dichas estrategias se inició en el año 1989, con la propuesta de una Administración para el Impuesto al Valor Agregado, que luego fuera asumiendo paulatinamente el control del resto de los tributos que conformaban el sistema impositivo nacional para ese momento.

A mediados de 1994, se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó "Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas" (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones se remontaban a los años 20 de esta centuria.

Dicha reforma seguía las tendencias que en ese mismo sentido se habían generalizado en nuestra América Latina, como consecuencia de la crisis de deuda pública de la década de los 80, conjuntamente con los programas de reforma del Estado y de ajuste fiscal entendidos como posibles soluciones a dicha crisis. Con esta reforma se pretendió la introducción de ciertas innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, el



fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hicieran más productiva y progresiva la carga fiscal.

Por otra parte dentro del marco así creado, también se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad declarada por el primer Superintendente Nacional Tributario en el año 1996 consistía en *"reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero."*

Ese cambio tan resaltante pudo constatarse mediante la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, (en lo adelante SENIAT, hoy en día se le conoce como Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), mediante Decreto Presidencial Número 310 de fecha 10 de agosto de 1994, como un Servicio con autonomía financiera y funcional y con un sistema propio de personal, en atención a las previsiones respectivas del Código Orgánico Tributario.

Conjuntamente con la creación del SENIAT, se acogió también un sistema de Contribuyentes Especiales, el cual tenía como fin atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal, adoptando así una estrategia que ya había sido ensayada con éxito en otros países de América Latina: Argentina y Colombia, como pioneros y luego Uruguay, Bolivia, Paraguay, Perú y Ecuador; sustentándose en bases socioeconómicas cuyo común denominador es una alta concentración de la riqueza. De esta manera se lograría el control de una parte importante de la recaudación, mediante el uso de una menor cantidad de fondos reorientando los recursos siempre escasos de la administración, hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal.

Finalmente, a partir de la reciente promulgación de la nueva Constitución en diciembre de 1999, luego del particular proceso constituyente vivido en el país, el Sistema Tributario en Venezuela representa un lugar destacado en los presupuestos de la República.

Partiendo del precepto de que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, se establecen las normas que habrán de regir su funcionamiento conjuntamente con los organismos que sean necesarios para la realización de este fin colectivo. El desarrollo de esta idea de sociedad, como cualquier otra actividad, genera costos y gastos, los cuales deben ser cubiertos con los recursos propios de esa colectividad, bien porque en su seno se realizan tareas que le produzcan tales ingresos, o bien, porque ésta percibe los aportes de sus miembros.

La Constitución de la República contiene estatutos que rigen el funcionamiento del país y, en su artículo 136 establece que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos. Para hacer efectiva esa contribución o colaboración se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) incorporando expresamente en el artículo precitado esa conexión, como no se había hecho en constituciones precedentes, pero, concatenando aquella norma con el dispositivo contenido en el artículo 316 de la Carta Magna, que a la letra señala:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

En aplicación de esta disposición constitucional, el sistema tributario - y no un determinado impuesto - establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; con tal fin, los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al

principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

Cabe señalar que en el Derecho Tributario Nacional, concebido como un todo, siempre se había destacado el hecho de que, desde su creación como tal la República adoptó el principio de legalidad o de reserva legal en materia tributaria, con rango constitucional. Así lo encontramos recogido desde la Constitución de 1811, dictada por el Congreso que decretó la independencia de Venezuela y expresamente consagrado en nuestra Carta Magna de 1830, a través de la cual se dio vida al Estado Venezolano, en la disposición respectiva que le atribuyó al Congreso la facultad de crear "*...impuestos, derechos y contribuciones para atender a los gastos nacionales, velar sobre su inversión y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo y demás empleados de la República.*" Este principio, con algunas diferencias, se repite y recoge en la Constitución de 1819.

No obstante, un importante avance se introduce en nuestra nueva Carta Fundamental, promulgada el 31 de diciembre de 1999, en la cual se añade a la norma cuya redacción se había mantenido sin mayores modificaciones, la prohibición del efecto confiscatorio de cualquier tributo que cree la Ley, con lo cual, no sólo se reserva a ésta la facultad de crear cualquier impuesto, sino que además se impone al legislador una limitación del más alto rango normativo, en el sentido de atender a la justicia y equidad de las exacciones a ser creadas, sin pena de violación del derecho de propiedad, que desde siempre ha contado en nuestro país con esta protección constitucional. Dicha limitación, conocida como el principio de no confiscatoriedad, el cual está consagrado en el siguiente Art. de la CNRB que se transcribe de esta manera:

Artículo 317: No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni

otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las Leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Por otra parte, y conjuntamente con la relevancia y significación del principio de legalidad, la recién promulgada Constitución, establece, como lo hacía la derogada de 1961 según se observó al inicio de esta sección, que el sistema tributario en su conjunto procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, y en este marco dispone que se deberá atender al principio de progresividad, a la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, sustentándose para ello en un sistema eficiente de recaudación de los tributos. (Artículo 316, CNRB).

La norma antes referida se complementa con la previsión contenida en el aparte final del artículo 317 ejusdem que enuncia los principios en los que debe soportarse la administración tributaria, señalando que ésta gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con la normativa que sea aprobada a tal efecto por la Asamblea Nacional, y su máxima autoridad deberá designarla el Presidente de la República de conformidad con las normas previstas en la Ley.

### **CAPITULO III**

## **COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA VENEZOLANA.**

### **Comercio Electrónico.**

Para la Organización Mundial del Comercio (OMC) Una nueva esfera del comercio es la de las mercancías que atraviesan las fronteras por medios electrónicos. Por consiguiente, define al comercio electrónico como un proceso que engloba la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones. En este sentido expone ciertos ejemplos que categoriza como evidentes, de aquellos productos distribuidos electrónicamente: libros, música y vídeos transmitidos a través de líneas telefónicas o del internet.

Generalmente se entiende por e-commerce o comercio electrónico a la realización electrónica de transacciones comerciales a través de la transmisión de datos que pueden incluir imágenes y texto. Por consiguiente, puede consistir en la ejecución de actividades de comercio disímiles, tales como: compra-venta de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia de fondos, compra-venta de acciones, subastas, diseños, contratación pública, comercialización directa del consumidor, entre otros.

En el mismo orden de ideas, puede señalarse que el término “comercio electrónico” se refiere a la venta de productos y servicios por internet, representando dicho segmento actualmente el crecimiento más acelerado de la economía; esto ya que hasta la empresa más pequeña puede llegar a clientes de todo el mundo con sus productos y mensajes. Como causa de este auge tecnológico, en la actualidad se estima que más de 250 millones

de personas utilizan internet de forma habitual. En opinión de Lanvin (1999), el comercio electrónico que se observa hoy, incluyendo sus aspectos más particulares es muy pequeño comparado con lo que se espera para los próximos años.

Por otra parte, se consideran servicios prestados por vía electrónica, aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, transmitida, transportada y recibida por medios electrónicos.

Los servicios prestados por vía electrónica, son entre otros los siguientes:

- Alojamiento de sitios informáticos.
- Mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- Imágenes, texto, información y la puesta a disposición de base de datos.
- Música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- Enseñanza a distancia.
- La compraventa de bienes y servicios mediante internet y la telefonía móvil sin que exista ningún tipo de contacto físico o presencial entre comprador y vendedor.

Es importante destacar, que quien vende puede hacerlo por correo electrónico, anuncio en grupo de noticias, en una lista de distribución, en una página Web, o por medio de un mensaje de texto al teléfono móvil. Mientras que, quien compra puede pagar aceptando el ingreso en cuenta, contra

reembolso, dando el número de Tarjeta de Crédito vía formulario, o anotando el de cualquier otra tarjeta o a través de mensajes desde su teléfono móvil.

### **Ventajas del Comercio Electrónico (CE)**

Indiscutiblemente, en los tiempos que corren el comercio electrónico se ha revelado como una gran vía de negocio para aquellos que sepan aprovechar sus posibilidades. Así pues, las empresas aprovechan esta beneficiosa ventana al éxito ofreciendo sus productos a través de la naturaleza interactiva de la web, siendo el acceso a la información ilimitado, ya que permite búsquedas profundas no lineales que son iniciadas y controladas por los clientes, en conformidad con sus preferencias y gustos respecto a lo que desean adquirir.

En este sentido, se han dado grandes logros en el área del E-Commerce que evidencian la efectividad de una buena tienda online a la hora de mejorar sustancialmente los beneficios de todo tipo de empresas.

En consecuencia, el comercio electrónico en sus diferentes modalidades se postula como una de las principales tendencias del mercado en la actualidad, aportando beneficios no solo a las empresas sino a la economía en general. Estos van desde las posibilidades que otorga al usuario, pasando por los beneficios para la empresa y muy particularmente, las ventajas que ofrece a las Administraciones Tributarias.

### **Ventajas que Posee el Comercio Electrónico para el Usuario**

-Posibilidad de acceso a cientos de servicios e información sin tener en cuenta la distancia, el tiempo, ni los costos: el acceso al mundo de la información, ocio, comercio, etc. En Internet, las distancias reales desaparecen, y se entra en un espacio global.

-Rapidez de las transacciones: al realizar cualquier adquisición de productos, la transacción económica se realiza entre los proveedores y los clientes. El poseedor de tarjeta de crédito, tendrá dinero digital que sustituirá progresivamente el dinero metálico, cheques, entre otros.

-Seguridad y Confidencialidad: la información al ser pública, puede inducir al usuario de los servicios de C.E. a dudar de la seguridad de sus datos, sin embargo, técnicamente se han desarrollado sistemas de seguridad para la transferencia de los datos confidenciales.

- Comodidad y Preferencia: Permite estudiar, comprar y escoger a gusto de los compradores o usuarios, desde la comodidad del hogar. La tienda ideal, abierta 24 horas al día incluso festivos, y siempre dispuesta a recibir a los clientes de todo el mundo.

### **Ventajas del Comercio Electrónico para la Empresa**

-Contacto directo con el cliente. La Web permite la adecuación de un dialogo comprador-vendedor, que permite conveniencia para ambas partes; a través de esta comunicación directa se intenta satisfacer las necesidades de los clientes en base a los beneficios que estos buscan.

-Marketing personalizado dirigido a los gustos y características de los clientes. La mayoría de las empresas utilizan la Web para dar a conocer a los clientes sobre la compañía, a parte de sus productos y servicios; de esta forma se obtiene publicidad, promoción y servicio al cliente a la medida.

-Innovador y Competitivo. Ofrecer los servicios habituales de una empresa o dar a conocer los productos, atención al cliente, ventas, entre otros, por un nuevo medio como es el internet, amplía los medios de difusión de los propios productos a un ámbito geográfico y de mercado que desee la propia empresa. Los vendedores deben tener en cuenta una serie de factores que hacen el e-commerce diferente al comercio tradicional. La



rapidez en la entrega se presenta como uno de los puntos más valorados por los consumidores.

-El comprador puede ver de manera rápida toda la exhibición electrónica optimizando la búsqueda del producto deseado. En este sentido, la empresa tiene una mejor organización acerca de los productos que tiene disponible en stand, donde digitalmente se va desglosando la cantidad total de sus productos al realizar una venta.

-El vendedor también se beneficia, puesto que puede ofertar sus productos sin necesidad de mostrarlos físicamente al comprador; generalmente los usuarios contactan de forma inmediata para adquirir el producto, habiéndolo ya detallado a través de las imágenes y características ofrecidas por el vendedor en el sitio web.

- Reduce los retrasos gracias a la velocidad de transmisión.

- Disminuye el ciclo de producción, creando mercados más competitivos.

- Hace posible la igualdad de trato a los clientes independientemente de sus características individuales: nacionalidad, lugar de residencia.

- Amplía de forma considerable el mercado potencial de las empresas.

- Faculta a las pequeñas y medianas empresas el acceso a mercados que de otra manera estarían vetados por su elevado coste.

### **Ventajas del Comercio Electrónico en la Administración Tributaria**

Debido al vertiginoso aumento del uso de este tipo de comercio, las Administraciones Públicas han tenido la necesidad de adaptarse a la era cibernética, adoptando medidas que acondicionen los sistemas a la versatilidad de la tecnología. Así pues, haciendo referencia a la Administración Tributaria, es necesario acotar que el tan memorado auge electrónico a propiciado las ventas a través de una nueva forma que muchos en particular prefieren adoptar para la adquisición de productos. En

consecuencia, estas actividades gravadas por la ley generan que se permita a través de ellas una recaudación de índole tributario para el país, representando un aumento en los ingresos públicos para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas.

En otro sentido, ha sido evidente como las Administraciones Tributarias han adoptado el ímpetu electrónico en sus medidas, y una muestra de ello son las declaraciones tributarias por medios electrónicos que se vienen realizando, aligerándose el costo en tiempo, papel y dinero; además que desaparecen los costos de complementación. Igualmente es posible mejorar la asistencia de la Administración al contribuyente, a través de las páginas Web ofreciendo información legislativa, consultas tributarias con su respuesta online, exposiciones didácticas de la doctrina tributarias, entre otros.

En otro orden de ideas, se observa que paradójicamente aparecen nuevos métodos de control tributario, como los certificados y firmas electrónicas, los cuales han arrojado positivos avances en el tema de la seguridad informática.

## **Clasificación del Comercio Electrónico**

En el comercio electrónico participan como actores fundamentales las empresas, los consumidores y las Administraciones Públicas. En consecuencia, puede subdividirse en varias modalidades o categorías de acuerdo al entorno, los participantes, características, ventajas, y desventajas:

***Entre Empresas O “Business To Business” (B2B):*** Su abreviatura significa negocio a negocio, y se refiere a aquellas transacciones comerciales únicamente que se realizan entre empresas que operan en internet, por lo que no intervienen consumidores. En otras palabras, se refiere a la actividad

comercial a través de medios electrónicos entre dos negocios, en lugar de la actividad comercial entre un negocio y un consumidor; las operaciones de ventas al mayor en su mayoría son negocio-a-negocio, a diferencia de los minoristas las cuales son generalmente negocio-a-consumidor.

En el mismo orden de ideas, la empresa puede consultar a sus proveedores la disponibilidad de existencias, y de esta forma tener un seguimiento de los pedidos a lo largo de la cadena de suministro con el fin de satisfacer las necesidades de los clientes. Así mismo, esta categoría de comercio electrónico acelera considerablemente el proceso de contratación, debido a que los pedidos mediante la plataforma Web se gestionan en tiempo real.

Es frecuente observar en algunas páginas web el famoso carrito de compras virtual, en el que se pueden adquirir cientos de artículos al momento. De esta forma se reducen los costes del pedido, se pueden comunicar con otras empresas de lugares distantes, e incluso de otros países; por otra parte, el ahorro de tiempo representa un valor económico importante.

***Entre Empresa Y Consumidor O “Business To Consumers” (B2C):***

Es el más empleado, y se refiere a aquella clase de comercio electrónico que se lleva a cabo entre el negocio o una tienda virtual, y aquel usuario interesado en adquirir un determinado producto o servicio.

Por consiguiente, participan intermediarios online y se incluye a todas las plataformas de comercio electrónico, es decir que se integran compañías que facilitan las compras entre los clientes y las tiendas virtuales, a cambio de un pago; este es el caso de la página web “Mercado Libre”. En el mismo orden de ideas, las empresas ofrecen la facilidad a los usuarios que interactúen en áreas similares de interés, y que además se incluya un sistema de pago.

Entre las ventajas más destacadas se hace mención a que el usuario tiene la posibilidad de acceder a la tienda virtual desde cualquier lugar a través de un dispositivo electrónico, lo que le facilita una compra cómoda y rápida. Aunado a ello, las ofertas y los precios siempre se mantienen actualizados lo que le proporciona comodidad al cliente.

***Entre Empresa Y Gobierno O “Business To Government” (B2G):***

Esta clase de comercio electrónico consiste en optimizar los procesos de negociación entre empresas y el gobierno a través del uso de internet. Se aplica a sitios o portales especializados en la relación con la administración pública. En ellos las instituciones oficiales pueden ponerse en contacto con sus proveedores, y estos pueden agrupar ofertas o servicios.

En otras palabras, se refiere a todas las transacciones que lleva a cabo las empresas con las diferentes organizaciones del gobierno. Así pues, las administraciones públicas tienen una actuación como agentes reguladores por una parte, y por otra como usuarias del mismo.

Un ejemplo representaría las empresas especializadas en proyectos de ingeniería, sistemas, servicios o asesorías que brindan a los Gobiernos, representando un comercio electrónico exclusivo o especial. En este caso se puede hacer referencia a una empresa especializada en Software que preste sus servicios al Estado.

***Entre Empresa Y Empleado O “Business to employee” (B2E):***

Se fundamenta básicamente en la relación de una empresa y sus empleados, caracterizándose por ser una demostración nueva del comercio electrónico. Se refiere a aquellas ofertas que la empresa ofrece a sus empleados desde su propia tienda online, impulsando por otra parte el buen desempeño laboral.

Un ejemplo de ello, representaría una empresa aérea que ofrezca paquetes turísticos a sus empleados a través de su propia plataforma web.

Así mismo a través de este portal, los empleados pueden consultar archivos, pedidos de material de oficina, gestión de trámites y solicitudes, así como poder comunicarse con el resto de los miembros de la empresa, siendo ellos mismos quienes gestionan de forma automática su labor.

Esta clase de comercio electrónico, representa un portal donde los empleados de la empresa pueden acceder a ciertos recursos de la misma, permitiendo que estos a su vez realicen trámites internos.

***Entre Consumidor Y Consumidor O “Consumer to consumer” (C2C):*** Hace referencia cuando un usuario no utiliza cierto producto, por lo que ofrece en venta el mismo a través del comercio electrónico, buscando que otro consumidor lo adquiera.

Esta clase de comercio electrónico ha tomado gran importancia, y se conoce en la actualidad como “ventas de garajes” a través de la plataforma web. En este, un consumidor final le adquiere al consumidor primario ciertos productos que él ya no requiere ni necesita, por lo que el nuevo adquirente del producto puede darle mayor utilidad, considerando que estos precios mayormente son muy accesibles.

Dentro de las ventajas de esta clase de comercio electrónico se puede hacer referencia a la reutilización de productos, adquisición de productos a menor precio y contacto directo entre los interesados sin la intervención de intermediarios.

***Entre Gobierno Y Consumidor O “Government to consumer” (G2C):*** En este sentido, los gobiernos permiten que los ciudadanos realicen sus trámites en línea a través de un portal, por lo que se considera un tipo de

comercio ya que se paga un trámite y se puede acceder a la información en línea en cualquier momento.

Un ejemplo de ello en Venezuela, es la implementación de la declaración y pago de impuestos a través de internet; lo que en muchos casos ha sustituido el pago físico en las taquillas de los organismos pertinentes.

### **Comercio Electrónico Indirecto**

Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courier). El objeto de este tipo de comercio electrónico, se fundamenta en que la transacción representa un producto físico tradicional, pero a través de los medios telemáticos las partes intercambiarán información y luego concretarán el negocio por los medios tradicionales para hacer llegar el bien o servicio.

Si bien es cierto que el comercio electrónico supone una actividad económica cuyo contrato margina los contratos físicos, en la mayoría de los casos para que dicha operación sea satisfactoria, el bien adquirido debe ser entregado de forma física al destinatario para completarla.

### **Comercio Electrónico Directo**

Para Fernández (2001) “El comercio electrónico directo es aquel que puede perfeccionarse contractualmente y completarse la ejecución del contrato y la satisfacción de los contratantes únicamente a través de la red, utilizando solamente medios electrónicos. La entrega de bienes se produce

sin soporte físico, únicamente a través de la red. Por tanto el contrato se perfecciona por medios electrónicos (título), pero también la “cosa” o, generalmente, el servicio se entregan o satisfacen electrónicamente”. (p.22)

Hace referencia al escenario donde el pedido, pago y envío del bien se produce online; son bienes de naturaleza intangible que viajan por la red. Para la materia tributaria es el Directo quien posee mayor relevancia, pues se torna dificultoso establecer la naturaleza intrínseca de la operación ya que en los derechos y productos que se transmiten, se verifica una desmaterialización del objeto, vía digital. Un ejemplo, se traduce en la compra de software, música, películas o libros electrónicos.

### **Factura electrónica**

Se caracteriza por ser un medio de seguridad y respaldo en el comercio electrónico, la cual representa la informática de un documento tributario generado electrónicamente, que reemplaza al documento físico o papel con idéntico valor legal. Este instrumento aún no ha sido implementado en Venezuela. Es un documento presentado digitalmente, el cual debe contener información detallada de las transacciones realizadas al igual que el medio impreso. De igual forma que la impresa, deben reflejar específicamente la compra del bien o servicio, además de haber un emisor y receptor, entre otras características particulares, sin embargo, existen algunas diferencias.

Al respecto el artículo 69 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de Venezuela establece: “La Administración Tributaria podrá establecer mediante Providencia, mecanismos especiales de facturación para las operaciones de comercio electrónico gravadas por este impuesto”.

## **Firma digital**

Uno de los aspectos decisivos para afianzar el comercio electrónico en internet se encuentra constituido por el entorno jurídico, es decir, por las leyes que sirven de soporte para las transacciones, introduciendo el concepto de seguridad jurídica en el mercado digital. Existe la costumbre generalizada de la presencia física en un negocio, sin embargo, muchos compromisos comerciales tienen que recurrir a la realidad virtual para poder sellar sus acuerdos a través de internet. Pero los que tienen por norma documentar sus transacciones con contratos escritos podrán comprobar en poco tiempo, que la firma digital aporta una eficacia probatoria igual, o incluso superior a la que aporta la firma original en papel.

La firma digital es el instrumento que permitirá, entre otras cosas, determinar de forma fiable si las partes que intervienen en una transacción son realmente las que dicen ser, y si el contenido del contrato ha sido alterado o no posteriormente. La firma electrónica es la información creada o utilizada por el signatario, asociada al mensaje de datos, que permite atribuirle su autoría bajo el contexto en el cual ha sido empleado. Estas son empleadas para constatar la integridad y autenticidad de un mensaje, por lo que evita la falsificación del documento en sí.

En este sentido, Font (2000) expone que las firmas digitales se generan utilizando un mecanismo matemático conocido como función hash. Se trata de una función criptográfica que cuando se aplica a un texto lo reduce a un tamaño fijo. Esta versión reducida del texto se conoce como message digest, el cual es entonces encriptado por el remitente con su clave privada. El resultado es una firma digital que se adjunta al texto original.

Por lo consiguiente, cuando se recibe un documento que contiene una firma digital, el receptor procede a suprimir el encriptado accediendo con la



clave pública del remitente, con lo cual se convierte en el mismo message digest generado cuando éste “firmó” el documento.

La Ley Sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (2001) estipula en su Artículo 16:

La Firma Electrónica que permita vincular al Signatario con el Mensaje de Datos y atribuir la autoría de éste, tendrá la misma validez y eficacia probatoria que la ley otorga a la firma autógrafa. A tal efecto, salvo que las partes dispongan otra cosa, la Firma Electrónica deberá llenar los siguientes aspectos:

1. Garantizar que los datos utilizados para su generación puedan producirse sólo una vez, y asegurar, razonablemente, su confidencialidad.
2. Ofrecer seguridad suficiente de que no pueda ser falsificada con la tecnología existente en cada momento.
3. No alterar la integridad del Mensaje de Datos. A los efectos de este artículo, la Firma Electrónica podrá formar parte integrante del Mensaje de Datos, o estar inequívocamente asociada a éste; enviarse o no en un mismo acto.

**CAPITULO IV**  
**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU RELACIÓN CON EL**  
**COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**  
**VENEZOLANA.**

**El IVA y el Comercio Electrónico**

En primera instancia, es significativo el aspecto de la tributación en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), donde en ciertas reuniones fue centro de discusión; Finlandia en noviembre de 1997, Ottawa en octubre de 1998 y Paris en octubre de 1999.

Más allá de esta afirmación, el 9 de diciembre de 1999 la OCDE aprobó una serie de recomendaciones o lineamientos referente al comercio electrónico, pudiendo mencionarse:

- Protección transparente y efectiva: Todo consumidor que participe en las transacciones de comercio electrónico, debe protegerse de forma transparente a un nivel óptimo, que no sea menor a la protección que se le proporciona en cualquier otra manera de comercio.
- Información en línea: Las empresas que ejecuten transacciones con los consumidores por medio del comercio electrónico deberán proporcionar de manera precisa, clara y fácilmente accesible, información suficiente sobre ellas mismas: denominación legal y el nombre o marca de comercialización, ubicación del domicilio legal de la empresa y de sus directivos, correo electrónico u otros medios electrónicos de contacto.

- Información sobre los bienes o servicios: Las empresas deben proporcionar información precisa que describa los bienes o servicios ofrecidos, para que de esta forma los consumidores puedan tomar una decisión informada antes de participar en la transacción, y en términos que les permita mantener un adecuado registro de dicha información.
- Información relativa a la transacción: Las empresas que participen en operaciones de comercio electrónico, deben proporcionar información suficiente sobre los términos y condiciones relativos a la operación. En este sentido debe contenerse información sobre costos totales cobrados y/o impuestos, términos de entrega o prestación del servicio, condiciones y formas de pago, pólizas y garantías disponibles, entre otros.
- Pagos: Los mecanismos de pago deben ser seguros y fáciles de usar, por lo que las empresas deben proporcionar un nivel de seguridad idóneo para los consumidores. Un ejemplo de ello, es el mecanismo de reembolso en tarjetas de crédito (chargebacks) lo que incrementa la confianza del consumidor.

En el mundo actual, gran cantidad de corporaciones se manejan a gran escala, participando en operaciones multimillonarias y dejando a un lado los límites y las fronteras. En este sentido, el número de transacciones efectuadas por medio de internet se incrementa cada vez en mayor medida, por lo que estos avances han generado beneficios y eventuales perjuicios a los usuarios de esta nueva herramienta de comercialización, representando un aspecto en desarrollo el índole tributario de dicho mecanismo.

El comercio electrónico por sus características y particularidades origina en el ámbito de la tributación, problemas para gravar a los sujetos pasivos; en primera instancia la falta de una identificación precisa de los

contribuyentes, es decir las partes que intervienen en la transacción, lo que conlleva una difícil aplicación de los tributos correspondientes. En otro sentido, dificultad para identificar la ubicación física en el mundo, lo que podría dar origen a disputas jurisdiccionales e inconvenientes de los Estados de ejercer su potestad tributaria.

En el mismo orden de ideas, el comercio electrónico supone interrogantes respecto al desempeño de las autoridades tributarias en la verificación de información. Hablándose de un escenario común tributario, los contribuyentes contienen la información en libros y registros, ofreciendo esta información a la Administración Tributaria para poder constatar la liquidación del tributo correspondiente. Así pues, en el momento en que los representantes de la Administración Tributaria tengan la necesidad de verificar la información suministrada por el contribuyente, podrán constatar a través de terceros. Por el contrario, en el ambiente electrónico los libros de compra-venta y registros pueden estar almacenados en una jurisdicción extranjera; por otra parte las terceras personas quienes representarían fuentes de información constituirían en este caso una dificultosa herramienta de apoyo. Estas circunstancias pueden ocasionar percances en las autoridades pertinentes, para constatar la información respectiva.

Cuando se realizan operaciones de comercio electrónico en Venezuela que implican transferir la propiedad de bienes muebles o una prestación de servicios, cualquiera sea su naturaleza, siempre y cuando pueda calificar como tal, según la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Es indiferente si la compra o la venta de estos artículos o servicios se realizaron a través de internet.

En la actualidad, el IVA venezolano se aplica sobre las importaciones, ventas y prestaciones de servicios realizados por los empresarios que se consideran contribuyentes ordinarios. Al realizar cada venta o prestación de servicios, los empresarios deben facturar el IVA a sus clientes. Por

consiguiente, el hecho imponible, se perfecciona en el momento de entregar la cosa mueble, o emisión de factura o acto equivalente. El aspecto material del hecho imponible por su parte, es la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario del tributo realiza, o la situación en la cual éste se halla o cuyo respeto se produce. Esto se traduce, que al nacer la obligación de declarar y pagar el IVA, lo significativo es que materialmente se presente alguno de los supuestos previstos en la Ley como hechos imponibles, que sean generadores de la obligación de pagar el impuesto, independientemente si la operación se realiza por comercio electrónico o no.

La aplicación del IVA requiere, como cualquier norma legal, un territorio que determine el régimen jurídico correspondiente. Son las denominadas reglas de localización del hecho imponible que permiten determinar qué Estado detenta la soberanía fiscal para someter a imposición una determinada operación.

En referencia a la base imponible de dicho tributo en el comercio electrónico estaría constituida por el importe o valor del bien o prestación de servicio; al igual que el comercio tradicional. En el Impuesto al Valor Agregado, el pago se exige por la configuración de un hecho, obtención de renta, realización de un gasto, (tenencia de un capital) que se considera en abstracto como índice revelador de riqueza, sin que tal circunstancia esté vinculada con una actividad individualizada del Estado en beneficio del contribuyente.

### **Medios de Pago en el Comercio Electrónico**

El adecuado desarrollo de la actividad comercial en la red, exige de forma indispensable poder efectuar la contraprestación de forma electrónica. En la actualidad, los medios de pago para adquirir bienes o servicios a través de las operaciones de comercio electrónico van desde el depósito en cuenta,

hasta el primer mecanismo conocido: tarjetas de crédito. El progresivo desarrollo del comercio electrónico ha hecho surgir la necesidad de disponer de medios de pago que cumplan una serie de condiciones convenientes a la operatividad de la red:

-Medios de pago más veloces, a fin de no perder la ventaja en términos de tiempo.

-Adecuados a los instrumentos telemáticos.

-Coherente con las modalidades operativas del comercio electrónico, Para dar respuesta a la necesidad de rapidez se desarrolló en un principio el pago en red, mediante tarjeta de crédito. Este método, ya empleado para dar cobertura a las ventas por teléfono, adolece sin embargo de ciertas deficiencias: además de coste, la privacidad del consumidor no resulta plenamente garantizada, ya que, dada la naturaleza abierta de la red, el pago efectuado a través de tarjeta de crédito queda expuesto al ataque de la piratería informática.

Se pone pues de manifiesto, la necesidad de recurrir a sistemas de pago más seguros, veloces y capaces de satisfacer las siguientes exigencias:

- Que los datos sean secretos.
- La integridad del mensaje.

En este sentido, la transferencia bancaria es el medio de pago electrónico preferido por los venezolanos y el SENIAT está al tanto de ello, puesto que varias de sus formas de pago de impuestos se fundamentan en esta alternativa. Sin embargo, no es el único medio de pago electrónico disponible en el país.

A pesar de que se han implementado ciertos avances respecto al pago electrónico, la banca nacional tiene muchas dificultades para la incorporación

de botones de pago directo en tiendas virtuales, y es muy cuesta arriba optar por esta funcionalidad. En casos como la página web “Mercado Libre” la solución en estos casos es utilizar el servicio de Mercado Pago, a través del cual se gestiona el pago en línea de los servicios que se requieran.

### **Alternativas Propuestas en el Marco del Comercio Electrónico**

Es difícil ignorar los efectos que la internacionalización del comercio impulsado por los medios telemáticos y la tecnología de internet, tienen sobre los conceptos tradicionales de jurisdicción tributaria y del hecho imponible. Estos criterios, han sido tradicionalmente utilizados por la totalidad de los sistemas tributarios internacionales, conjuntamente con un esquema complejo de tratados diseñados para evitar la doble imposición. (De un mismo hecho imponible, por residencia en un país y fuente en otro).

Con el advenimiento del comercio electrónico, todos los países industrializados se han visto envueltos en profundas discusiones dirigidas a asegurar el mantenimiento de sus niveles de ingresos, en gran parte procedentes de las imposiciones directas o indirectas relacionadas con el tráfico mercantil y de consumo, sin por ello paralizar o frenar la nueva revolución económica.

Varias han sido las soluciones propuestas ante tal situación:

- Crear un nuevo sistema de impuestos aplicable al nuevo medio, incluyendo una autoridad supranacional de supervisión. Así nació la idea del bit tax, impuesto mediante el cual se gravaría por el número de bits transmitidos.

- Adaptar los presentes sistemas al nuevo orden electrónico y telemático.

Esta última solución ha sido la adoptada por todas las organizaciones internacionales pronunciadas al respecto hasta la fecha. Así, tanto la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), como la UE han defendido ajustarse a una solución práctica de modificación de los sistemas ya existentes.

Para abordar la tributación en el IVA del e-commerce, como se dijo anteriormente, es preciso realizar una distinción entre diferentes tipos de operaciones, que son las operaciones de comercio electrónico directo (on-line) e indirecto (off-line). Por otra parte cabe destacar la distinción entre los bienes y los servicios que convierten en un tema difícil de resolver cuando se trata de adaptarla a los productos digitales. García (2002).

### **Principios que Presiden la Tributación**

Tomando como punto de partida los acuerdos llegados en distintos foros internacionales, la doctrina ha ido elaborando una serie de principios generales que deberían marcar las pautas para el futuro desarrollo del régimen tributario. Es conveniente señalar que en la mayor parte de los casos no se trata de nada original sino de una mera adaptación de principios clásicos a un nuevo comercio. El principio de la neutralidad (neutrality), aunque al lado del mismo, y sin confundirse con éste deberíamos hacer referencia al principio de la no discriminación. Significa que la imposición tiene que ser equitativa y neutral y ello no sólo su relación al tratamiento tributario del comercio electrónico, frente al comercio tradicional, sino que también despliega sus efectos dentro de las distintas formas de comercio electrónico.



El principio de eficiencia y recaudación (Efficiency). Es preciso minimizar los costos del cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes y de igual modo, los costos que genera la gestión tributaria para las Administraciones Públicas. El principio de la Certeza y Simplicidad (Certainty and Simplicity). Los regímenes fiscales que arbitren han de ser claros y simples de forma que se puedan comprender por los destinatarios de las normas sin complejas interpretaciones, para de este modo, conocer previamente las consecuencias fiscales de una operación antes de realizarla.

Principio de Efectividad y Claridad (Effectiveness and tairnes). Con este principio se pone en manifiesto la necesidad de que la tributación debe producir la cantidad correcta de impuestos en el momento apropiado, y el potencial de evasión debe ser minimizado.

Principio de la Flexibilidad (Flexibility). Los sistemas de tributación deben ser dinámicos y flexibles, esto para lograr que se mantengan a la par de las innovaciones tecnológicas y comerciales

### **Control Tributario del Comercio Electrónico**

La Administración Tributaria tiene ante sí uno de los retos más importantes a los que habrá de enfrentar en este siglo, el control de las operaciones de comercio electrónico, como acertadamente señala Owens (1998) “La solución de las comunicaciones ha creado nuevas posibilidades para las Administraciones Tributarias” (p. 390). La investigación y el control inspector se va a ver entorpecido por una serie de circunstancias inherentes al propio funcionamiento de la red.

Una dificultad adicional, particularmente relevante respecto al IVA, consiste en que las operaciones a través de internet se caracterizan por una práctica eliminación de los intermediarios, de modo que la información para

poder llevar un cruce de datos, es mucho más difícil de obtener que en el comercio tradicional. El inspector de hacienda, conocido como fiscal, cuenta con un valioso método para controlar los impuestos indirectos que resulta analizando las cuentas. En este sentido, la implementación de las nuevas reglas en el IVA sobre el comercio electrónico debe ser precedida por una nueva reglamentación de las facturas telemáticas.

### **El Comercio Electrónico en Venezuela en la Actualidad**

Los emprendedores han sido sin lugar a duda, un impulso al uso de los medios electrónicos para la promoción y venta de productos y servicios, en el caso de los negocios lícitos.

Las redes sociales Instagram y Facebook se han convertido en un universo de opciones donde se puede conseguir desde lo más simple, hasta lo más complejo. En este sentido, el catálogo de productos se despliega desde jabones artesanales, servicios de decoración, ropa con diseño venezolano, bisutería, y cientos de productos y servicios innovadores. Algunos consideran a estas redes sociales sus “tiendas virtuales”, aunque se consideran más “vitrinas virtuales” que unas tiendas en estricto sentido técnico; ciertamente las ventas que se generan a través de estas vitrinas se concretan usualmente a través de medios de pago electrónico, siendo la transferencia bancaria, el medio preferido.

Existen también tiendas virtuales, donde el pago se realiza directamente a través de la plataforma web. Algunos proveedores de servicios de TV por Suscripción y Telecomunicaciones poseen estas tiendas, lo mismo que algunos hoteles. Sin embargo, la tienda virtual más conocida es Mercado Libre, que permite el pago seguro a través de su servicio “Mercado Pago”, posee un buscador de productos y tiene un sistema de

ranking de compradores y vendedores. Se considera, todo un ecosistema de negocios en línea al que se han volcado muchas tiendas físicas, en su mayoría de electrónica y repuestos, como una alternativa al desarrollo de su propio sitio web de ventas por internet.

### **Legislación Venezolana y Comercio Electrónico.**

Muchos de los que inician en el Comercio Electrónico manifiestan desconocer su marco regulatorio o creen que en ausencia de una “Ley para Regular el Comercio Electrónico”, esta actividad puede desarrollarse sin mayores previsiones o implicaciones legales. Esto se traduce en un gran error, ya que el marco jurídico venezolano sí regula esta actividad tanto desde el punto de vista mercantil como el tributario. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) En el Título de los “Derechos, Deberes y Garantías Constitucionales” incorpora un capítulo dedicado a los derechos económicos y establece que todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las establecidas en la Constitución y las leyes.

Por su parte, el Código de Comercio (1955) Define los comerciantes y los actos de comercio en Venezuela, regula los documentos que comprueban la realización de operaciones mercantiles, estipula los libros de la sociedad y de contabilidad que debe llevar el comerciante. Debido a la fecha de su promulgación no menciona expresamente al comercio electrónico, más la ausencia de esta mención explícita no debe entenderse como falta de regulación. Comprender el marco de su aplicación en lo que se refiere al comercio electrónico, requiere del empleo de técnicas de hermenéutica jurídica.

Así mismo, el Código Orgánico Tributario (2014) establece los lineamientos por los cuales debe regirse la materia tributaria en el ámbito nacional. Rige los tributos así como la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes. Las disposiciones del Código Orgánico Tributario son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos. El mismo, toma en cuenta las firmas electrónicas, sin embargo no aprueba mayores avances en el tema largamente demorado por la administración tributaria.

Por otra parte se encuentra la Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (2001) la cual tiene por objeto otorgar y reconocer eficacia y valor jurídico a la Firma Electrónica, al Mensaje de Datos y a toda información inteligible en formato electrónico, atribuible a personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, así como regular todo lo relativo a los Proveedores de Servicios de Certificación y los Certificados Electrónicos.

En el mismo orden de ideas, la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014) supone que toda actividad generadora de enriquecimiento es sujeta de Impuesto Sobre la Renta, en los términos y condiciones establecidas por esta ley. Evidentemente, el enriquecimiento producto de actividades de comercio electrónico es sujeto de Impuesto sobre la Renta y debe ser declarado. Las dudas al respecto surgen, especialmente, entre las personas naturales o jurídicas que generan rentas en moneda extranjera por servicios prestados desde Venezuela.

Finalmente, en la Ley de Impuesto al Valor Agregado (2014) Se supondría que las actividades comerciales realizadas a través de las distintas plataformas de comercio electrónico están sujetas de IVA. Uno de los mayores retos es la emisión de facturas, que en Venezuela se emiten de

forma física. Muy pocas empresas tienen la autorización del SENIAT para emitir facturas digitales, aunque en Febrero de 2016 se anunció que se comenzarían a implementar las mismas, sin embargo no ha habido avances en ese en ese aspecto.

### **Comercio Electrónico ahora**

A pesar de que en el año 2014 se presentó ante el parlamento un proyecto de Ley de Comercio Electrónico el cual proponía establecer normas que regularan las actividades comerciales mediante los medios electrónicos, no fue posible su consolidación. Entre las propuestas se enmarcaban novedades como, la obligación que tendría toda persona natural o jurídica no dedicada al comercio antes de publicar a través de medios electrónicos la oferta de un bien de uso personal, de tener que inscribirse en el Registro que para tales efectos lleve la Superintendencia Nacional para la Defensa de los derechos socio económicos.

Además de los contratos en línea figurados como un intercambio telemático de información entre personas que da lugar a una relación comercial; se hacía mención a la tan afamada factura electrónica, consolidándola como un documento que sirve para describir el precio de venta del bien o servicio contratado, la cual desglosa los impuestos correspondientes a pagar y que sustituirá las facturas tradicionales en papel. Pese a la sustanciosa propuesta, en los años siguientes se hizo mención a la puesta en marcha de la implementación de la factura electrónica, sin embargo, no se han consolidado importantes avances.

Muchas personas piensan que el e-commerce es “el futuro”, cuando en realidad es el presente del comercio en el mundo. Tampoco es algo que ocurra sólo más allá de nuestras fronteras, sino como podemos ver, es parte

de nuestra cotidianidad. ¿Tiene retos? Gran cantidad, no sólo en el ámbito legal y tributario como se ha visto, sino también en la conducta de los consumidores y proveedores de bienes y servicios, la generación de riqueza y el nacimiento de nuevos modelos de negocios.

## CONCLUSIONES

Los constantes cambios en la normativa tributaria, especialmente en las leyes, decretos, providencias, resoluciones y cualquier otro tipo de instrumento jurídico, son de gran importancia para estar actualizados y evitar sanciones, ajustes, reparos y cierres de establecimientos, en caso de una Fiscalización, Verificación o cualquier tipo de acción por parte de la Administración Tributaria en el futuro.

La legislación del Impuesto al Valor Agregado, en materia de comercio electrónico, no precisa regir de forma objetiva los aspectos vinculantes a estas operaciones. Aunque en la Carta Magna se acentúa el interés del Estado por la ciencia y tecnología como herramienta indispensable para el desarrollo económico, la única normativa que regula de forma directa esta nueva forma de hacer negocios, representaría el Decreto-Ley sobre mensajes de datos y firmas electrónicas de fecha 10 de febrero de 2001.

En otro sentido, al momento que se ejecuten operaciones de comercio electrónico en Venezuela, que involucren la venta de bienes muebles corporales o una prestación de servicios, cualquiera sea su naturaleza, mientras que se puedan calificar como tal según la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no resulta un aspecto a tomar en cuenta si la operación se realizó a través de internet o no, ya que el impuesto de igual forma deberá ser gravado. Esto, ya que al generarse la obligación, se debe haber constituido alguno de los supuestos expresamente previstos en la Ley como hechos imponible, que origine precisamente el pago de impuestos.

La aparición del Internet y del comercio electrónico, indiscutiblemente han ocasionado tanto beneficios, como perjuicios, en las empresas por una parte, y en la Administración Tributaria, por otra. En el caso de las empresas, la ventaja principal se ha materializado en la reducción de costos en las ventas a través del e-commerce; por otro lado la Administración Tributaria

contemplaría una entrada económica por concepto de recaudación de impuestos, que contribuiría a la cobertura del gasto público. En otro sentido, entre las desventajas se hace énfasis a la dificultad de identificar la ubicación precisa de los sujetos pasivos involucrados, y la supresión de intermediarios en el acto, lo cual refleja problemáticas al momento de la fiscalización para constatar ciertos datos; las disputas jurisdiccionales y los riesgos de doble tributación también incluyen las consecuencias negativas de la implementación del comercio electrónico en la actualidad.

Ahora bien, para encontrar un tratamiento tributario adecuado del comercio electrónico es necesario distinguir entre dos tipos de operaciones: online y offline. Son operaciones online o de comercio electrónico directo los que versan sobre aquellos servicios o bienes susceptibles de ser digitalizados y transmitidos en forma telemática. Se trata de transacciones que se perfeccionan por completo a través de la red. Por el contrario las operaciones offline o de comercio electrónico indirecto son los que emplean las nuevas tecnologías del bien o la prestación del servicio; pero la entrega y habitualmente el pago se realiza por las causas tradicionales.

Para poder arbitrar una solución adecuada a la tributación del comercio electrónico es preciso dar una respuesta a puntos fundamentales. La identificación de las partes, la calificación de las ventas obtenidas y la localización de las operaciones. La jurisprudencia venezolana reconoce el principio de la territorialidad del IVA. De allí que la Ley del Impuesto al Valor Agregado consagra el derecho de los contribuyentes a valerse de instrumentos privados tales como: facturas o documentos equivalentes, libros de compras, libros de ventas, registros contables y archivos adicionales.

Teniendo presente los principios impositivos de orden constitucional en especial el referido sobre la neutralidad y equidad, el tratamiento impositivo de las transacciones en el comercio electrónico y de las transacciones tradicionales en el sistema tributario, no se debe discriminar ni conferir una



ventaja competitiva, según el medio o la naturaleza utilizada para llevar a cabo la transacción comercial. En conclusión, en las operaciones de comercio electrónico, el Impuesto al Valor Agregado debe gravarse tal como en las transacciones ejecutadas por la forma tradicional comercial, siempre que el hecho imponible verse sobre tal.

## RECOMENDACIONES

Como sugerencia y recomendación, principalmente se debe evitar incumplir en los deberes formales establecidos por el Código Orgánico Tributario, el cual establece conjuntamente con la Reformas Fiscales del 2014 y 2015 sanciones civiles, pecuniarias y penales tanto para el representante legal de la empresa como para los contribuyentes ordinarios y especiales.

En relación al Estado, como ente rector de las políticas fiscales, la recomendación más destacada hace alusión a la adecuación de la legislación nacional a las operaciones de comercio electrónico, enmarcando los instrumentos jurídicos en torno a esta nueva forma de hacer negocios. Así mismo, sería idónea la participación del Ejecutivo Nacional en los debates internacionales, con miras de formar parte de los países que cooperan en la inclusión del comercio electrónico en la legislación de las Administraciones Públicas.

Debido a que aún no se han tomado medidas que regulen el cobro de impuestos que puedan originarse por las transacciones de compra y venta electrónicas en Venezuela, sería conveniente que el gobierno en conjunto con el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) determinara las consecuencias o cambios que se podrían generar con la implementación de las mismas.

Finalmente, en cuanto a los empresarios, se sugiere proporcionar la mayor confiabilidad posible a los usuarios que deciden adquirir sus productos vía la plataforma web, contemplando estas transacciones como si fuesen parte de sus operaciones de comercio tradicional, siempre propagando cumplir con sus obligaciones tributarias.

Estas recomendaciones tienen el propósito de generar un ambiente jurídico eficiente, neutral, justo y flexible. Permitiendo la justa distribución de

las cargas, y aportando conocimientos que puedan ser tomados en cuenta por la Administración Pública, y por los empresarios en torno de un idóneo desarrollo económico fundamentado en la tecnología.

## REFERENCIAS

Arias, F. (2006) **El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica**. Editorial Episteme. Quinta Edición. Caracas, Venezuela.

Badell, R. (2004) **Comentarios a la Ley de Impuesto al Valor Agregado**. Cuadernos Jurídicos Badell Grau & De Grazia Número 10. Madrid.

Cedeño, G y Días V. (2004) **El IVA una década de Jurisprudencia en Venezuela (1994 – 2004)**. Caracas, Venezuela: Torino.

**Código de Comercio**. (1955). Gaceta Oficial N° 475 de 21 de fecha Diciembre de 1955.

**Código Orgánico Tributario**. (2002) Ediciones Legis. Talleres de Gráficas Arauca. C.A. Caracas, Venezuela.

Cosciani, C. (1969) **El Impuesto al Valor Agregado**. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.

Fraga, L. (2000) **Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999**. V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Aspectos tributarios en Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas. Livrosca, C.A.

Fernández Fernández, Rodolfo. (2001) **Contratación Electrónica: La prestación del Consentimiento en Internet**. Bosch edit. Barcelona.

García. (2002) **La Tributación Indirecta del Comercio electrónico en la Unión Europea. Raíz de la Directiva 2002/38/CE1**. Compilación del XXXV Aniversario de Derecho Tributario. Imposición al Valor agregado (IVA) en Venezuela. Caracas Venezuela: Torino.

Hernández, O. (2000) **La globalización, el comercio electrónico y Venezuela en el nuevo milenio**. En Venezuela Analítica. Caracas, Venezuela: Analítica Editores.

Hurtado, J. (2000) **Metodología de la Investigación Holística**. SYPAL. Tercera edición. Caracas. Venezuela.

Lanvin, B. (1999) **El comercio como entorno de negocios a manera de introducción. En Comercio Electrónico las fronteras de la Ley. Cámara Venezolana de Comercio Electrónico**. Caracas, Venezuela.

Lara, L. (2000) **El comercio en la era del Internet**. En Debates IESA. Volumen VN4.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2014)**. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6152 Extraordinario. Noviembre, 2014.

**Ley Sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas. (2001)**. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.148. Febrero, 2001.

Martínez, M. (1999) **La Nueva Ciencia. Su Desafío, Lógica y Método**. Editorial Trillas. Primera Edición. México.

Moya, E. (2006). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Segunda Edición. Caracas, Venezuela: Mobilibros. Talleres Gráficos M.s.r.d.

Owens J. (1998). **El Inspector financiero llega al espacio cibernético**. Hacienda Pública Española (No. 144 131).

Padrón, O. (2004). **Los mecanismos de control fiscal en el impuesto al Valor Agregado IVA: Las facturas y sus requisitos como condiciones para la deducción de los créditos fiscales**. Revista de Derecho Tributario. Julio, Agosto, Septiembre. Caracas, Venezuela: Legis Editores C.A. Talleres de Gráficas Arauca.

Palacios, E. (2004) **“Los efectos del IVA en la Economía”**. **Compilación XXXV Aniversario de Derecho Tributario. Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela**. Caracas, Venezuela: Torino.

Pérez Royo, E. (1995) **Derecho Financiero y Tributario, parte general**. Editorial Civitas. Quinta Edición. Madrid, España.

**Reglamento de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado**. Gaceta Oficial Extraordinaria, 5.363. Julio, 1999.

Rodríguez, G. (2004) **El Comercio Electrónico (E-COMMERCE) bajo el marco de la OMC y de la CNUDMI**. Regulación para América Latina Taller Horizonte – Barquisimeto. Estado Lara, Venezuela.

Sabino, Carlos. (2000) **“El proceso de investigación”**. Editorial Panapo. Caracas, Venezuela.

Tamayo, R. (1998) **Elementos para una teoría general del derecho: Introducción al estudio de la ciencia jurídica**. México, Themis.

Vásquez, A. (2004) **La doble Imposición Internacional y la Imposición Indirecta. Compilación XXXV Aniversario de Derecho Tributario. IMPOSICIÓN AL VALOR AGREGADO (IVA) en Venezuela**. Caracas, Venezuela: Torino.

Villegas, H. (1999). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ediciones Depalma. Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina.

Viloria, M. (2000) **La factura fiscal incompleta y el derecho a la deducción de la cuota tributaria soportada en el Impuesto al Valor Agregado**. Revista de Derecho Tributario No. 86 Enero, Febrero, Marzo. Caracas, Venezuela: Legis Editores C.A. Talleres de Gráficas Arauca.

Witker, J. (1999) **La investigación jurídica**. México, McGraw-Hill.