

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES**  
**MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**IMPLICACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO DE LA APLICACIÓN DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOBRE LAS OPERACIONES DE  
COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA**

**Autor:** Lic. Sonereysi Roa

**Tutor:** Lic. Yilmer J. Rodríguez MSc.

**Mérida, febrero de 2006**



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES  
Mérida – Venezuela**

**ACTA**

En la ciudad de Mérida, a los tres días del mes de febrero de 2006, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Mgs. Yilmen Rodríguez, Prof. Luís Quintero y Prof. José Enrique León, en su condición de miembros del Jurado designado por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables, en reunión celebrada el día 15 de septiembre de 2005, de conformidad con los artículos 22 y 23 del capítulo IV del Reglamento de Estudios de la Maestría en Ciencias Contables, para conocer del Trabajo de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **SONEREYSI, ROA CONTRERRAS** titular de la **C. I. V- 11.954.932** como credencial de mérito para optar al grado de **MAGÍSTER EN CIENCIAS CONTABLES**.

Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo de Grado, Titulado: **"IMPLICACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOBRE LAS OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRONICO EN VENEZUELA"** el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo de Grado, el jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el grado de **MAGÍSTER EN CIENCIAS CONTABLES**, y lo recomiendan para su publicación.

Así lo declaran y firman.

**Mgs. Yilmen Rodríguez**  
Tutor - Coordinador



**Prof. José Enrique León**  
Miembro del Jurado

**Prof. Luís Quintero**  
Miembro del Jurado

## ÍNDICE GENERAL

	pp.
<b>LISTA DE CUADROS</b>	v
<b>LISTA DE GRÁFICOS</b>	vi
<b>RESUMEN</b>	vii
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
 <b>CAPÍTULO</b>	
<b>I EL PROBLEMA</b>	
Planteamiento del Problema	3
Objetivos de la Investigación	11
Justificación de la Investigación	11
Alcance de la Investigación	13
Limitaciones	14
 <b>II MARCO TEÓRICO</b>	
Antecedentes de la Investigación	15
Bases Teóricas	34
Bases Legales	78
Operacionalización de Variables	82
 <b>III MARCO METODOLÓGICO</b>	
Tipo de Investigación	83
Diseño de la Investigación	84
Unidad de Análisis	85
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	85
Validez de los Instrumentos	86
Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos	88

**pp.**

#### **IV ANÁLISIS DE CONTENIDO**

Procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela	90
Categorías de las operaciones en el comercio electrónico	95
Elementos que integran las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado	103
Fundamento Legal que regula las operaciones de Comercio Electrónico en Venezuela	106
Beneficios y Perjuicios de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela	110

#### **V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Conclusiones	116
Recomendaciones	119

<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>121</b>
-----------------------------------	------------

#### **ANEXOS**

## LISTA DE CUADROS

<b>Cuadro</b>		<b>pp.</b>
<b>1</b>	Operacionalización de las Variables	82
<b>2</b>	Porcentajes de Penetración	92
<b>3</b>	Operaciones de Comercio Electrónico susceptibles de ser gravadas por el IVA	104
<b>4</b>	Aspectos relacionados con el Comercio Electrónico en la normativa venezolana	107
<b>5</b>	Aspectos en los que se presentan contradicciones y/o vacíos legales	108

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico		pp.
1	Estructura del IVA	40
2	Número de Usuarios de Internet en Venezuela	91
3	Porcentajes de Penetración	92
4	Categorías de operaciones de comercio electrónico	93
5	Mapa de los Negocios Digitales en Venezuela	94
6	Formas de pago que ofrecen las empresas venezolanas para las operaciones de comercio electrónico	102
7	Fundamento Legal que regula las operaciones de Comercio Electrónico sujetas al IVA en Venezuela	106
8	Ventajas que ofrece internet a las empresas	111

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES**  
**MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**Autor:** Lic. Sonereysi Roa  
**Tutor:** Lic. Yilmer J. Rodríguez MSc.  
**Fecha:** febrero 2006

**RESUMEN**

En la última década el comercio electrónico ha sido relevante para la economía mundial, debido a que cada vez aumentan los usuarios en la red e igualmente las industrias que producen computadoras, equipos de red y el software necesarios para seguir desarrollando las operaciones que se derivan de la misma. Esta situación ha empezado a desplazarse a los países en vías de desarrollo, como es el caso de Venezuela, aumentando sus posibilidades de poseer una presencia en el medio, buena imagen, eficacia para atender a los clientes, aumento en las ventas, optimización de los procesos, estos pueden ser efectuados tan rápidos como se quiera, pero surgen preguntas sobre cuál es el tratamiento fiscal de las operaciones efectuadas a través de ese medio y hasta hace poco un terreno incógnito signado por una cierta tolerancia por parte de las Administraciones Tributarias, las cuales reconocen la necesidad de esta manera de hacer negocios, además de entender que puede desarrollarse adecuadamente para gravarlas a plenitud y por eso se plantea en la presente investigación que tiene como finalidad analizar las implicaciones de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela. La presente es una investigación de tipo analítica por su objetivo general, es eminentemente documental, utilizando como técnicas la observación y revisión documental, presentación resumida, resumen analítico y análisis crítico y como instrumentos las matrices de análisis de contenido. Concluyendo que en este tipo de operaciones lo importante es el hecho generador del IVA y no el medio donde se realicen las operaciones y a pesar del crecimiento de esta tipo de actividades hasta la fecha no existen normativas que regulen las operaciones de comercio electrónico que se realicen en Venezuela, en lo que respecta a la emisión de facturas y documentos.

**Palabras Claves:** Comercio Electrónico, Impuesto al Valor Agregado, Operaciones, Elementos, Fundamento Legal.

## INTRODUCCIÓN

El comercio electrónico es un avance nuevo y excitante para todas las personas que hacen uso del mismo, éste puede ser funcional dependiendo del uso que se le dé, sin embargo, es evidente que este nuevo sistema de negocios puede beneficiar o perjudicar a las empresas (usuarios) o a la Administración Tributaria, igualmente, es también evidente que ciertas formas tradicionales de comercio se verán afectadas, como las agencias de viajes al detal, vendedores al detal de *software* y tiendas de música entre otras.

El potencial del comercio electrónico es amplio y su capacidad para promover un lugar realmente global no tiene paralelo, puede existir un desafío para los actores (gobiernos, socios, negocios, proveedores) de las operaciones con el fin de lograr todo el potencial de esta nueva forma de hacer negocios, además existen numerosas facetas en este reto y por ende las áreas en las que se requerirá la acción de cooperación, dentro de las mismas se encuentra la tributación.

Del párrafo precedente, se presenta el desafío de conocer hasta que punto los procesos y procedimientos están sincronizados en un marco legal que brinde garantías y seguridad jurídica a quienes realizan las mencionadas transacciones comerciales o intercambios de información celebrados por vía electrónica. Aclarando que los legisladores deben adaptar la legislación, a esos procedimientos y prácticas existentes para superar cualesquiera deficiencias que surjan como resultado de nuevos medios de comunicación y entrega de productos, ya que los enfoques y/o métodos de hacer negocios que son aceptados por el ordenamiento jurídico, pudieran no estar acorde con otros mercados o simplemente no estén permitidos.

En Venezuela se puede observar que a partir del 28 de febrero de 2001, se publicó en Gaceta Oficial el Decreto con rango de Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, la cual tiene como propósito verificar la eficacia y el valor



jurídico a los mensajes de datos, a las firmas electrónicas y a los demás datos intangibles en formato electrónico, igualmente regula lo relativo a los proveedores de servicios electrónicos.

A continuación se presenta la estructura de la presente investigación:

En el Capítulo I denominado El Problema trata el planteamiento del problema y sus interrogantes, los objetivos: general y específicos, la justificación e importancia de la investigación, el alcance y sus limitaciones.

El Capítulo II contiene el marco teórico, que incluye los Antecedentes de la Investigación, Bases Teóricas, Bases Legales y Operacionalización de las Variables.

En el Capítulo III se muestra la metodología a seguir de acuerdo con el objetivo general de la investigación, que incluye el tipo, diseño de investigación, unidad de análisis, técnicas e instrumentos de recolección de datos, validez de los instrumentos y las técnicas y procesamiento de análisis de los datos.

El Capítulo IV contiene el Análisis de Contenido, desarrollando aspectos tales como los procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela, los elementos que integran las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado, el fundamento legal que regula las operaciones de Comercio Electrónico en Venezuela y los beneficios y perjuicios de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela.

El Capítulo V se encuentran las Conclusiones y Recomendaciones del estudio. Para finalizar, se incluyen las referencias bibliográficas y los anexos que soportan la investigación.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

La competitividad a escala mundial y las expectativas de los consumidores, se han caracterizado por la manera en que las organizaciones están cambiando al modificar las estructuras antiguas de organización, dejando a un lado la brecha divisoria y selectiva entre suministradores, clientes, proveedores, y entre las mismas áreas internas. Es el comercio electrónico lo que hace posible estos cambios a escala global, no sólo de manera externa, sino haciendo más flexibles las operaciones internas.

En primer lugar es necesario hacer referencia lo que se entiende por transacciones efectuadas en el comercio electrónico, Briceño (2004), señala: "...una transacción de comercio electrónico sería aquella donde hay información comercial basada en la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones tales como la Internet" (p.18).

De esta definición se puede inferir que el comercio electrónico es una manera de hacer negocios vendiendo o comprando productos, bienes manufacturados o terminados o mercancía, servicios e información, utilizando el medio de más rápido crecimiento en la historia, como es Internet. Cuando Internet empezó a tomar auge con el surgimiento del *World Wide Web*, se abrieron las puertas a una nueva manera de hacer negocios.

Otros autores señalan que por comercio electrónico se puede entender en un sentido amplio *la venta virtual usando medios electrónicos*. No obstante normalmente, el comercio electrónico propiamente dicho, se refiere al proceso que permite al cliente comprar sin necesidad de ver el producto incluyendo la

transacción económica asociada al proceso y a los servicios de asesoramiento, postventa y transporte.

En el comercio electrónico participan como actores principales las empresas, los consumidores y las administraciones públicas. Así de acuerdo con Almenara y Otros (s/f) se distinguen normalmente tres tipos básicos de comercio electrónico:

- a) Entre empresas o "business to business" (B2B).
- b) Entre empresa y consumidor "business to consumers" (B2C).
- c) Entre empresa y Administración o "business to administrations" (B2A).

Las empresas pueden intervenir como usuarias (compradoras o vendedoras) o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico (proveedores de servicios de certificación de claves públicas, instituciones financieras, etc.). Por su parte, las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo (por ejemplo en los procedimientos de contratación pública o de compras por la Administración).

El comercio electrónico ha venido permitiendo a las empresas ser más eficientes y más flexibles en sus operaciones internas, trabajar más estrechamente con sus proveedores y dar mejor respuesta a las necesidades y expectativas de sus clientes. Asimismo, ha permitido la selección de los mejores proveedores, sin tener en cuenta su ubicación geográfica, y vender en un mercado global.

El comercio mundial está cambiando tanto en su organización como en su forma de actuar. Se están sobrepasando las estructuras jerárquicas antiguas y erradicando las barreras entre divisiones de empresas, así como las existentes entre las empresas y sus suministradores y clientes. Los procesos comerciales se están rediseñando de manera que atraviesen estos límites.

Las empresas que lo miren como un "añadido" a su forma habitual de hacer negocio obtendrán sólo beneficios limitados, siendo el mayor beneficio para aquellas que sean capaces de cambiar su organización y sus procesos

comerciales para explotar completamente las oportunidades ofrecidas por el comercio electrónico.

Por lo tanto, para competir en un mercado global, es esencial que las empresas implementen sus bases de información y sistemas de comunicación en Internet, evitando limitarse a un sólo mercado y entrando a un mundo de nuevas oportunidades como son: Presencia global, aumento de la competitividad, personalización masiva, cadenas de entrega más cortas o inexistentes, disminución de los costos, nuevas oportunidades de negocios, elección global, calidad de servicio, respuesta rápida a las necesidades, disminución de precios, entre otros.

El comercio electrónico en una fase avanzada, comprende actividades muy similares a las del comercio actual, salvadas diferencias específicas de cada tipo de comercio. Estas actividades deben ser enfocadas desde dos perspectivas, la del comprador o demandante, y la del vendedor u ofertante. Prácticamente en cada caso, la actividad en una rama tiene su contrapartida en la otra, el nuevo comercio, produce los procesos de promoción y búsqueda, evaluación de ofertas, pedidos, entregas y pagos.

El comercio electrónico no nace con la vocación de sustituir al tradicional y en ese sentido no debe verse como una amenaza, si bien algunos de los medios utilizados en el comercio electrónico son susceptibles de ser también aplicados de forma general a todo el comercio, como puede ser la publicidad en las páginas Web o las ayudas a los nuevos medios de pago. Tampoco es, por tanto, una panacea que admita todo tipo de transacciones, ni que realice el milagro de activar el comercio tradicional más allá de lo que sugieren la oferta y la demanda.

El comercio electrónico es una oportunidad para un nuevo comercio de aquellos bienes y servicios que por su naturaleza se prestan a ser dados a través de Internet, como pueden ser servicios de asesoría legal o fiscal, programas informáticos, juegos e industria del ocio, educación, y una gran parte de servicios relacionados con la información. Por otra parte, la generalización y abaratamiento de costos para realizar transacciones permite bajar el umbral de

compras y contrataciones que pueden realizarse, los que se denominan a veces micropagos, y cuya utilización no era eficaz con medios anteriores, ni se justificaba en términos económicos y prácticos.

Existen diversos beneficios que trae consigo el comercio electrónico, entre ellos podemos mencionar algunos que destaca *SADAVE 2000* (Sistema Avanzado de Agencias de Viajes Españolas):

- a) Los suministradores podrán disfrutar de una presencia global a un costo impensable (alto) a través de otros medios.
- b) Los consumidores, tendrán la opción de una gran capacidad de elección dentro de una oferta extensa que no vendrá limitada por distancias geográficas ni restricciones al comercio.
- c) Mayor contacto entre productores y usuarios.
- d) La cadena de distribución se acorta y con ello los plazos y tiempos de respuesta, al poder realizarse pedidos y respuestas de forma casi instantánea, y tener un conocimiento rápido de disponibilidades o precios. Ello es especialmente cierto para aquellos cuya transacción o contrato puede hacerse de forma electrónica.
- e) El acortamiento del ciclo de compra conlleva disminución de costos, no sólo por requerir un número menor de intermediarios (promoción, entrega, cobro, etc) sino que un gran número de estos procesos pueden ser automatizados, reduciéndose los costos en órdenes de magnitud, lo que inevitablemente quedará reflejado en los precios de las mercancías.
- f) La proximidad al usuario y el acortamiento de ciclos de respuesta son elementos fundamentales que posibilitan una mejora de la calidad de servicio, como servicios de consulta o de post-venta, y de una mejora de la competitividad, al disponer de mecanismos que realimentan al vendedor de forma más directa con información acerca de la aceptación de productos o el perfil y preferencias de sus clientes, lo que ha de permitir finalmente una mejor relación cliente-vendedor.
- g) Las nuevas tecnologías potenciarán no sólo el comercio existente en la actualidad, sino es sobre todo una oportunidad para el desarrollo de nuevos

bienes intermedios, mercancías y servicios, en especial los que por su naturaleza pueden beneficiarse más del comercio electrónico.

Ahora bien, el comercio electrónico en la actualidad se presenta con una serie de dificultades en cuanto al manejo de la información, puesto que sus operaciones tienen un vertiginoso ritmo de cambio, ha estado siempre vinculado a la expansión de Internet, ampliamente instalado en el ámbito de la empresa y con una rápida penetración en los hogares.

El comercio electrónico durante los últimos años ha ido ocupando un lugar cada vez más importante dentro de las operaciones mercantiles de los países desarrollados. Este escenario ha empezado a extenderse hacia los países en vías de desarrollo. Owens (1999), señala que "... para el año 1999, el comercio electrónico representaba aproximadamente \$26 mil millones del comercio mundial. A nivel mundial hay solamente entre 80-100 millones de usuarios de la red" (p.1). Particularmente en Venezuela ya se ha venido tratando el tema en forma general y un buen número de personas tanto naturales como jurídicas forman parte de una red electrónica a través de Internet, de acuerdo con la Cámara Venezolana de Comercio Electrónico Cavecom-e (2004) y la Cámara Venezolano-Americana de Comercio e Industria en el país existen más de mil trescientas (1.300) empresas que ofrecen sus productos y servicios a través del directorio Web.

El surgimiento de Internet y del comercio electrónico ha representado un impacto extraordinario en la forma en que las empresas han comenzado a comercializar y mercadear sus productos, bienes, servicios e información.

Pues bien, independientemente del éxito comercial que pueda tener el uso de la Internet para el mercadeo y la publicidad, el hecho es que en Venezuela la mayoría de los consumidores consideran inseguro el comercio electrónico por la carencia de mecanismos técnicos que brinden seguridad a la hora de transmitir sus datos personales y, principalmente, por la falta de normas jurídicas que protejan sus derechos como consumidores y usuarios.

La economía mundial presenta señales muy diversas en la actualidad, signos que se acentúan más en los escenarios latinoamericanos de los cuales no

escapa Venezuela. En el contexto venezolano, el sector productivo de la economía ha atravesado por múltiples cambios y gestiones gubernamentales, existen innumerables expectativas sobre las medidas que toma la Administración Tributaria venezolana para hacer frente a la realidad económica.

La actual Administración Tributaria del país enfrenta el mayor de los retos, que es dominar los desequilibrios macroeconómicos, los cuales, heredados o no, hay que resolver. Además, con el surgimiento del comercio electrónico como nueva forma de comercio, es importante destacar, que la tributación generada por este tipo de operaciones contribuye o forma parte de las soluciones que puedan surgir para afrontar el desequilibrio.

La Administración Tributaria venezolana se encuentra bastante rezagada en cuanto a normar el uso de Internet. Colombia, por ejemplo, promulgó la Ley 527, que regula Internet, en 1999. Perú y Argentina ya han hecho lo mismo. Los redactores del proyecto venezolano, hoy Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, se basaron en legislaciones internacionales, siendo uno de los patrones la Ley Modelo de comercio electrónico de Uncitral (*United Nations Commission on International Trade Law*)

También se usó como referencia la Ley de Firmas Digitales promulgada en el estado de Utah, EE.UU., así como disposiciones regulatorias dictadas por la Unión Europea y la legislación sobre comercio electrónico y firmas digitales de España, Francia y Singapur. Según Osío (2001), el modelo de Uncitral sufrió muchos cambios para adaptar la legislación a la idiosincrasia venezolana. Se logró un producto bastante bueno, no obstante, se requiere un marco legal de avanzada que vaya más allá de la Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (referida a principios básicos para normar el comercio electrónico) que incluya tópicos relacionados de hecho, por tratarse de un instrumento muy general, no regula aspectos específicos.

Se espera que el reglamento de la Ley y la reforma a otras leyes vigentes aborden el uso de dominios en Internet como marcas comerciales reconocidas, el tratamiento confidencial de la información en línea, el pago de tributos y la posibilidad de hacer licitaciones oficiales, como es la voluntad del gobierno.

Gran cantidad de los consumidores piensa que en Internet nada está regulado, que todo se vale, que las leyes no aplican a este fenómeno y que se encuentran frente a los vendedores de bienes y servicios en una situación de debilidad jurídica. Con respecto a esto se puede señalar:

Sin embargo, pensar que Internet “es un territorio sin ley”, es una creencia totalmente equivocada, producida –principalmente - por la inadecuada información que recibe el usuario de Internet y por el desconocimiento absoluto de cuáles son sus derechos como consumidor cuando compra un objeto o contrata un servicio en el comercio electrónico”. (Viloria, 2002)

Una contratación realizada electrónicamente se encuentra sujeta al ordenamiento jurídico, independientemente de la forma desmaterializada del negocio, así también los consumidores y vendedores de bienes y servicios en Internet tienen derechos y obligaciones recíprocas.

Ahora bien, resulta evidente que, en un mercado cuyas operaciones son significativas, debe existir un interés de la Administración Tributaria, con el objetivo de incrementar las recaudaciones respectivas. Es aquí donde empieza el trabajo objeto de esta investigación al querer analizar las implicaciones derivadas de la aplicación de las cargas impositivas de las cuales pueden ser objeto las operaciones de comercio electrónico, específicamente en lo que respecta al impuesto al valor agregado.

Desde un punto de vista tributario, se trata de un terreno incógnito signado por una cierta tolerancia por parte de las Administraciones Tributarias, las cuales reconocen la necesidad de esta manera de hacer negocios, además de entender que puede desarrollarse adecuadamente para gravarla a plenitud.

Los conceptos fiscales tradicionales han sido objeto de una evaluación en lo que respecta a su aplicabilidad y vigencia en el fenómeno del comercio electrónico. La postura generalizada de los gobiernos y de las instituciones internacionales hasta la fecha, ha sido adaptar los conceptos existentes y no acudir al expediente de crear nuevas formas de imposición.

Estos retos y dificultades apenas se están encarando y habrá que esperar un mayor tiempo para poder determinar si estas adaptaciones han dado los



resultados que se esperan por parte de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias.

Luego de haber descrito el tema objeto de esta investigación, se plantean las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son los procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela?

¿Qué elementos de las operaciones de comercio electrónico en Venezuela están potencialmente sujetos a la aplicación de la ley de Impuesto al Valor Agregado?

¿Cuál es el fundamento legal que regula actualmente las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado en Venezuela?

¿Cuáles son los beneficios y perjuicios de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de comercio electrónico en Venezuela?

## **Objetivos de la investigación:**

### **Objetivo General**

Analizar las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela.

### **Objetivos Específicos**

1. Identificar los procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela.
2. Describir los elementos de las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, potencialmente sujetos a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.
3. Establecer el fundamento legal que regula actualmente las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado en Venezuela.
4. Considerar los beneficios y perjuicios de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de comercio electrónico en Venezuela.

## **Justificación de la investigación**

El uso de redes de información abiertas como la Internet, sí bien ha traído indudables ventajas para el desarrollo del comercio y las comunicaciones, también ha presentado algunos inconvenientes para quienes deben operar con esta nueva tecnología. El origen de estos inconvenientes se ubica, bien en la dificultad de aplicar conceptos y categorías jurídicas tradicionales a contratos

realizados por medios electrónicos, tales como los problemas asociados a la validez y capacidad para obrar o conseguir un resultado determinado de las transacciones electrónicas, al lugar de celebración y perfeccionamiento del contrato, entre otros, bien en el propio funcionamiento de los sistemas electrónicos a través de los cuales se desarrolla el comercio.

Frente a esta problemática común a la mayoría de los países en los que el comercio electrónico ha tenido un importante desarrollo, el establecimiento de un marco legal que brinde garantías y seguridad jurídica a quienes realicen transacciones comerciales o intercambios de información por medios electrónicos, ha sido de gran utilidad.

La presente investigación es *conveniente* porque sirve como aporte al desarrollo del horizonte tributario - financiero en Venezuela y puede servir de guía para futuras investigaciones.

Por otra parte es de *relevancia* ya que busca analizar las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, para incentivar el desarrollo de nuevas formas impositivas a las transacciones que involucren este tipo de comercio. Es por eso que con el estudio aquí planteado se pretende brindar criterios prácticos sobre los cuales se pueda sopesar una decisión apropiada respecto al tema, sobre todo tomando en consideración la diversidad de factores que se presentan en realidades como la de países desarrollados y cuya situación es de claro atraso respecto de aquellos, tal como es el caso de Venezuela en particular.

Pretendiendo hacer más énfasis en la importancia de la realización del presente proyecto de investigación, se puede destacar que tiene un *valor teórico* ya que existe una diversidad de retos y de dificultades que apenas se están encarando y habrá que esperar un mayor tiempo para poder determinar si estas adaptaciones han dado los resultados que se esperan por parte de los contribuyentes y de la Administración Tributaria.

## **Alcance de la Investigación**

El alcance de la investigación se presenta desde los siguientes puntos de vista:

**a. De contenido:** Se analizarán las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela.

**b. Bajo la óptica poblacional:** Los datos obtenidos al final del trabajo de investigación tendrán una trascendencia general para todas las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado que se realicen en Venezuela.

**c. Desde el punto de vista geográfico:** Se analizó la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico de conformidad con la legislación venezolana.

**d. Desde el punto de vista temporal:** El análisis se realizó tomando en consideración la legislación tributaria venezolana vigente para la fecha de la investigación, referida tanto al Impuesto al Valor Agregado como al comercio electrónico, tales como la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario, el Código de Comercio, la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, la Resolución N° 320, entre otras.

**e. Desde el punto de vista metodológico:** De acuerdo con Hurtado (2000), la investigación es de tipo analítica, ya que el objetivo general está referido a analizar las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela. Con un diseño eminentemente documental, utilizando como técnicas la

observación y revisión documental, presentación resumida, resumen analítico y análisis crítico y como instrumentos las matrices de análisis de contenido.

### **Limitaciones**

La investigación tuvo como limitación principal que la misma no pudo determinar cómo se lleva a cabo actualmente la aplicación del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, en vista de que en un principio se había planteado una investigación documental y de campo, sin embargo a la hora de recolectar la información de las empresas que realizan operaciones de comercio electrónico en Venezuela no se obtuvo ningún tipo de respuesta por parte de éstas, limitando al investigador a efectuar el análisis de las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico únicamente desde la perspectiva del análisis documental.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

#### *Antecedentes de la Investigación*

##### *Antecedentes de investigaciones afines al tema*

Al consultar la bibliografía relacionada con el tema objeto de estudio se encontraron las siguientes investigaciones vinculadas con la presente investigación:

Díaz (2002), presentó un trabajo especial de grado, para obtener el grado de Especialista en Gerencia Tributaria de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado denominado ***“El comercio electrónico en Venezuela y su inserción en la legislación fiscal vigente”***. El presente trabajo de investigación se refiere al comercio electrónico en Venezuela, y su inserción en la legislación fiscal vigente y está enmarcado en la modalidad de una investigación documental con diseño bibliográfico, por cuanto se trabajó con materiales ya elaborados de tipo secundario: normas, textos, informes, leyes, Internet, llegando a la conclusión que se debe formular una política tributaria adecuada a ser aplicada al comercio electrónico, además de crear figuras específicas que impidan la doble tributación. El autor señala que Venezuela últimamente ha adoptado la jurisdicción de la residencia que grava con base a la renta mundial. Entre las recomendaciones propuestas están el que se elaboren políticas tributarias que se adecuen al comercio electrónico y marquen pauta para la elaboración de leyes que permitan las negociaciones efectuadas. A tal efecto, se sugiere crear un impuesto único.

Casullo (2001), realizó un trabajo especial de grado, para obtener el título de Licenciada en Contaduría Pública de la Universidad Centroccidental Lisandro

Alvarado, denominada ***“Diagnóstico del alcance y limitación del auditor tributario para las transacciones sujetas al Impuesto al Valor Agregado realizadas por Internet en Barquisimeto Estado Lara”***, el estudio es una investigación de campo de tipo descriptivo que tiene como propósito el diagnóstico del alcance y las limitaciones del auditor tributario para las transacciones sujetas al Impuesto al Valor Agregado realizadas por Internet, la muestra estuvo conformada por quince (15) personas; seis (6) fiscales del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT, un (1) asesor tributario, tres (3) profesores universitarios y cinco (5) auditores independientes en Barquisimeto Estado Lara. Para la recolección de información se diseñó un cuestionario contentivo de diez (10) ítem relacionados con la auditoría tributaria tradicional y la auditoría por Internet. Los resultados de la investigación revelaron que los procedimientos utilizados en el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT responden a una auditoría tributaria tradicional y con poca aceptación para realizarla por Internet, motivado por la falta de veracidad y confiabilidad de los procedimientos para llevar a cabo éste proceso. El alcance y las limitaciones del auditor están condicionados por la poca aceptación de insertarse en una nueva modalidad para auditar el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

### ***Antecedentes del Comercio Electrónico***

El comercio electrónico, como intercambio electrónico de datos (IED), se originó en los Estados Unidos en los 60's con iniciativas independientes en los sectores del ferrocarril, negocios al detal, verdulerías y fábricas de automóviles y fue diseñado para fortalecer la calidad de los datos que ellos estaban intercambiando con otros en la cadena de proveedores y usándolo para sus procesos internos. En los 70's la transferencia electrónica de fondos (TEF) a través de redes de seguridad privadas dentro de las instituciones financieras expandió el uso de las tecnologías de telecomunicación para propósitos comerciales, permitiendo el desarrollo del intercambio computador a computador

de la información operacional comercial en el área financiera, específicamente la transferencia de giros y pagos.

Los antecedentes del comercio electrónico se encuentran en los antiguos medios de pago que fueron evolucionando desde las primeras tarjetas, generalmente válidas para el pago de un único servicio, hasta la tarjeta de crédito actual que fue posible gracias al desarrollo de medios electrónicos e informáticos. Este antecedente es relevante, porque los instrumentos del comercio electrónico se presentan en la actualidad para ser utilizados en la retribución por pequeños servicios y para pagos de pequeños valores, por lo que puede decirse que el comercio electrónico, antes asequible solo a los grandes negocios, se democratiza y llega a penetrar en todo el tejido empresarial y social. Internet sirve como vehículo del nuevo comercio, permite nuevas formas de comunicarse, de poseer y organizar la información y de crear nuevos servicios. Ofrecer al comercio un nuevo canal de publicidad y comunicación de alcance masivo, un acceso a los usuarios evitando los intermediarios.

En la carrera por flexibilizar el comercio y dotar de nuevas herramientas su actividad, aparecieron nuevas formas de pago e intercambio, hasta llegar a la tarjeta de crédito que fue posible gracias al desarrollo de medios electrónicos e informáticos. Estas disfrutaron de una amplia aceptación en la actualidad. Su proliferación planteó problemas de compatibilidad que poco a poco se fue resolviendo en sus aspectos más prácticos, como universalidad de cajeros automáticos, etcétera. No obstante, aún presentan sus limitaciones, dado que requieren sistemas de lectura y validación, deben ser firmadas, es un proceso más lento que el pago en metálico, y la compra o transacción queda registrada, lo que en muchos casos no es deseado por el usuario o vendedor.

Pero cuando se intentó poner en comunicación ordenadores, se hizo preciso refinar la interoperación entre las redes de transporte de información, ello se plasmó en el establecimiento de las normas OSI (Interconexión de Sistemas Abiertos) que tenían la bendición de los organismos internacionales (*International Standards Organization*, ISO), lo que definía las reglas del juego entre los operadores de comunicaciones y los usuarios avanzados.



Múltiples actividades de intercambio como el comercio pero también la enseñanza o los transportes, detectaron la necesidad de normalizar los mensajes y formatos que permitiera su procesamiento automático, lo que finalizó con lo que vino a llamarse EDI (*Electronic Data Interchange*), que facilitaba extraordinariamente las operaciones comerciales.

Quizá la concepción de EDI llevaba implícitas ciertas formas rígidas, lo que en su momento frenó su desarrollo. Además, las comunicaciones EDI no disponían de interactividad, lo que no permitía su uso para negociaciones, lo cierto es que las comunicaciones EDI nunca cumplieron con las expectativas puestas en ellos, y su progreso existió pero fue lento.

Ahora Internet permite superar de alguna manera esa rigidez, al emplear de forma generalizada tecnología multimedia - las páginas Web - que permite transmitir información textual, gráfica, sonora o imágenes en movimiento o en tres dimensiones, lo que supone una gran ventaja competitiva con los medios anteriormente usados por el comercio en general. Internet permite la interactividad y, además, avanza de forma mucho más rápida que sus antecesores, en parte por proceso de normalización simplificado -a veces se adoptan normas de facto- y tiene unos procedimientos que se universalizan y que, por tanto, requieren un mínimo de formación o entrenamiento. A ellos se añaden unos costos muy bajos de instalación y de explotación, por lo que Internet se halla en posición ventajosa para competir con sus predecesores.

### ***El comercio electrónico en Latinoamérica***

Según un reciente estudio realizado por *Jupiter Communications*, los 8,3 billones de dólares que se espera que se muevan en el mercado latinoamericano del comercio electrónico no llegarán sin superar un gran número de obstáculos.

Según este estudio, los negocios que han tenido éxito, han sido los que han aplicado soluciones innovadoras a las barreras que presentan el mercado *on line* latinoamericano. Esas barreras ocultan insospechadas oportunidades, y

algunas veces abren la puerta a tecnologías y plataformas que nunca alcanzaron su potencial en mercados electrónicos mejor establecidos. Del mismo modo, la barrera de la baja posesión de tarjetas de crédito en toda la región, crea una oportunidad para los bancos y otras instituciones financieras para facilitar el comercio electrónico, que empieza a tomar su importancia en América Latina.

El estudio muestra que la población *on line* seguirá creciendo a pasos agigantados. La mayoría de los 66 millones de usuarios de Internet en América Latina se concentran en Brasil, México y Argentina. De estos usuarios, aproximadamente el 34 por ciento comprarán en el año 2005, un trece por ciento (13%) más que en 1999. Sin embargo, la penetración de Internet en la región será lenta, alcanzando un 12 por ciento de la población para el año 2005.

Latinoamérica presenta una diversidad de opciones en lo referido a legislación en torno al Comercio Electrónico, pero debemos indicar que esta puede ser una contra-sentido. El Comercio Electrónico no es un nuevo comercio electrónico *per se* sino una modalidad del Comercio, ya existente, por lo cual la aplicación de las cláusulas contractuales pre-existentes (al Internet) es procedente. Es cierto que se tienen nuevos aspectos que analizar pero que estos requieren una legislación complementaria, más no primaria.

La mejor opción es, pues, tener una legislación marco sobre el tema de Sociedad de la Información o Sociedad Digital, y considerar entre sus aspectos lo referido al Comercio. De otro lado en las legislaciones donde se ha regulado el valor probatorio de los documentos electrónicos, donde tiene un mejor desarrollo el comercio electrónico, puesto que se está validando el medio y el acto independientemente de la tecnología específica para la transacción comercial. Asimismo, el hecho de legislar sobre documentos electrónicos permite que se pueda utilizar dicha legislación en otras áreas de la sociedad de la información.

El primer antecedente claro de una regulación sobre Comercio Electrónico, está planteado por el Documento de las Naciones Unidas sobre una "Ley Marco de Comercio Electrónico". La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho

Mercantil Internacional (CNUDMI), como órgano de las Naciones Unidas encargado de fomentar la armonización y unificación del derecho mercantil internacional, emprendió una amplia labor sobre los aspectos jurídicos del comercio electrónico, que condujo a la adopción de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico.

El objeto principal de la Ley Modelo es facilitar el comercio electrónico ofreciendo un conjunto de reglas internacionalmente aceptables que puedan ser empleadas por los Estados en la sanción de legislación para superar los obstáculos e incertidumbres jurídicas que existan en relación con el uso de medios de comunicación electrónicos en el comercio internacional.

El desarrollo de la Ley ha resultado de mucha ayuda para la creación de legislaciones nacionales, teniendo en cuenta que es una ley marco, que fundamentalmente esta basada hacia lo que es EDI; y establece de una manera clara el valor probatorio del documento electrónico.

América Latina tiene dos particularidades en su población que son necesarias tener presentes para el desarrollo de proyectos de Comercio Electrónico. Primero alta movilidad. Mucha población de América se encuentra fuera de América Latina (fundamentalmente en USA), siendo a su vez un grupo económicamente activo, que envía divisas a América Latina (teniéndose que analizar este fenómeno), buscando que compren los que se encuentran en el extranjero para aquellos que se encontraban en el país, una suerte de “compra de entrega local”. Asimismo la movilidad entre los países de la región es clara, teniendo que al tener una lengua en común en la mayoría de países.

La segunda característica que presenta la población de América Latina, es que no existe una equitativa distribución de la riqueza, ni un desarrollo de la cultura de la “Tarjeta de Crédito”, por lo que es frecuente que aquellos que pudieran volverse en un público potencial del Comercio Electrónico no pudieran obtener los bienes y/o servicios ofrecidos al no contar con Tarjetas de Crédito, pero si existen en gran cantidad las Tarjetas de Débito.

La legislación existente, complementada con la que se ha venido dando en todos los países de la región, es un marco aceptable para el Comercio

Electrónico, pero se ha descuidado un desarrollo político regional y local, de Sociedad Digital.

### ***El comercio electrónico en Venezuela***

El Gobierno de Venezuela comenzó a examinar con interés el tema del Comercio Electrónico, así como las implicaciones que el desarrollo de este tipo de comercio traería para nuestro país, a raíz de las decisiones tomadas en el marco de la Conferencia Ministerial de Ginebra del año 1992. En este foro se insta al Consejo General de la Organización Mundial del Comercio (OMC) a que establezca un Programa de Trabajo amplio para examinar todas las cuestiones relacionadas con el Comercio Electrónico mundial y cómo este afecta las corrientes comerciales.

En un primer momento, los estudios y análisis sobre la materia se venían realizando de forma individual tanto por el sector público como por el sector privado sin una previa coordinación entre ambos sectores. Una vez que este Ministerio tomó la iniciativa de establecer contacto con el sector privado, se pudo establecer, a partir de un diagnóstico empírico, un curso de acción integrado con miras a aprovechar las ventajas derivadas de este tipo de comercio para nuestro país.

En una evaluación preliminar, se dieron a conocer algunas de las iniciativas y avances del sector privado en el desarrollo del Comercio Electrónico que requerían del apoyo del Estado, así como las ventajas y beneficios que este tipo de comercio puede significar para las economías de los países en desarrollo como Venezuela; se reconoció la urgente necesidad de comenzar a prepararnos para las negociaciones de la Ronda del Milenio y una posible inclusión del tema dentro de las futuras rondas de negociación en la OMC. Sobre este asunto en particular, el Estado recomendó al sector privado analizar, desde una perspectiva positiva, cuáles podrían ser las implicaciones que traería para Venezuela una eventual inclusión del tema del Comercio Electrónico en las rondas de negociación en el contexto de la OMC; asimismo, se comprometió a

trabajar en la elaboración de las políticas públicas necesarias para el desarrollo del comercio electrónico en el país.

A este propósito, se diseñó un programa de trabajo con la finalidad de profundizar los conocimientos relativos al Comercio Electrónico en los distintos foros donde se discute el tema y a establecer vínculos formales con el sector privado involucrado en el desarrollo de este nuevo tipo de comercio en Venezuela.

Por su parte, el sector privado venezolano, en su iniciativa para el desarrollo del Comercio Electrónico en nuestro país, en 1999 creó la Cámara de Comercio Electrónico- CAVECOM-E, con el propósito de atender y fortalecer el mercado on line a través de la agrupación de empresas venezolanas deseosas de aprovechar esta nueva oportunidad de negocios y convertirse en el organismo idóneo para establecer las relaciones con el sector gubernamental y promover la discusión sobre un entorno legal, operativo y normativo para las transacciones en línea.

Entre las actividades programadas por el sector gubernamental, los días 28 y 29 del mes de Junio de 1999, se celebró en Caracas en la sede de FONCREI, bajo la coordinación del Ministerio de la Producción y el Comercio, el Seminario Internacional sobre Comercio Electrónico auspiciado por la UNCTAD, con la participación de representantes internacionales de la OMC, la Misión Permanente de Venezuela en Ginebra ante la OMC y demás Organismos Internacionales, representantes del sector privado de Venezuela, representantes del Departamento de Comercio de los Estados Unidos y representantes del Sector Privado de Canadá.

Este Seminario constituyó la primera iniciativa en el ámbito nacional con el propósito de difundir los avances del Comercio Electrónico. En el mismo se logró el ansiado intercambio de ideas sobre las oportunidades para Venezuela, expectativas, acciones en marcha, lineamientos preliminares para una política nacional y motivaciones para una eventual incursión del tema en los foros de negociación internacional.

En esa oportunidad, en el marco de la discusión que se sostuvo para la culminación del evento, hubo consenso acerca de la urgente necesidad de desarrollar un Proyecto Nacional relativo al desarrollo del comercio electrónico con la participación de todos los sectores del país. Asimismo, se acordó que los objetivos para el desarrollo del Proyecto, deberían tomar en cuenta aspectos tales como la promoción de inversiones en infraestructura de telecomunicaciones y acceso a la misma, incorporación de la Pequeña y Mediana Empresa (PYMES) en el Comercio Electrónico e impacto sobre la infraestructura comercial, adaptación del sistema educativo al desarrollo del Comercio Electrónico, impacto sobre el trabajo y el mercado laboral, consideraciones fiscales, seguridad de las comunicaciones, incentivos a la inversión y financiamiento de actividades vinculadas al tema.

En el primer trimestre del año 2000, el Consejo Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL) diseñó un Plan Nacional de Telecomunicaciones, con base en un nuevo modelo de desarrollo adelantado por el Gobierno Nacional, que define las líneas estatales en materia de telecomunicaciones durante los próximos 12 años. De acuerdo con la visión gubernamental entre los objetivos prioritarios de este Plan se encuentran, la aprobación de la nueva ley de telecomunicaciones, crear el Centro de Desarrollo y Educación de Telecomunicaciones (CEDETEL), y presentar un plan conjunto con la empresa privada para el desarrollo de servicios en nuevos centros poblados, definir programas de educación e información sobre el uso y aplicación de Internet, aprobar el marco jurídico para el comercio electrónico, lanzar el proyecto de telecentros de servicios comunitarios de telecomunicaciones, impulsar la expansión de los servicios de telecomunicaciones hacia los ejes de desarrollo del país.

En el primer trimestre del año 2000, se aprobó en el país una moderna Ley de Telecomunicaciones, la cual prevé además del fondo de servicio universal, la conformación de lo que se ha denominado “la Sociedad del Conocimiento”, mediante la participación de los sectores educativo y tecnológico tanto público como privado, en un comité interdisciplinario encargado de materializar el plan

orientado a crear las condiciones adecuadas para colocar a Venezuela en un lugar privilegiado y a la par de los actuales desarrollos en materia de tecnología de la información.

En Noviembre del 2000 finalizó el período de concurrencia limitada en telefonía básica, dándose los fundamentos legales para que, además de la Compañía Anónima Nacional de Teléfonos de Venezuela (CANTV) nuevas empresas, ya establecidas unas y otras por establecerse, compitieran en el mercado de la telefonía básica (telefonía local, larga distancia nacional e internacional). Esto ha traído como consecuencia la libre competencia en este sector además del crecimiento de la inversión en infraestructura de telecomunicaciones tanto para telefonía fija y móvil, y una mayor penetración del acceso a Internet.

El 10 de mayo del año 2000, el Gobierno Nacional, introdujo el Decreto 825 (Gaceta Oficial N° 36.955), en el que instituye el uso obligatorio de la Internet en todos los entes públicos y da un período de tres meses para su establecimiento; no obstante, este proceso ha resultado un poco lento, dada la pobre infraestructura con que contaba el sector público, sin embargo, es el primer paso en la utilización de este tipo de tecnología como herramienta válida de trabajo y de prestación de servicios en la administración pública.

En febrero del 2001, fue aprobada en Consejo de Ministros la “Ley sobre Transmisión de Mensajes Electrónicos de Datos”, introducida por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, conjuntamente con la Cámara de Comercio Electrónico (CAVECOM-E) y la Cámara de Comercio Venezolano Americana (VENANCHAM). Esta Ley reglamenta las llamadas firmas digitales, dándole seguridad jurídica a las transacciones realizadas por vía electrónica (contratos, documentos, archivos, etc.). Asimismo, crea las autoridades de certificación de las firmas y su respectiva Superintendencia. No regula contenido y está orientada a la generación de confianza en el uso del comercio electrónico y los medios de pago por esta vía.

El texto de esta ley surgió por iniciativa del sector privado, siendo posteriormente discutida y analizada por representantes de los distintos

organismos públicos y privados involucrados con el tema, entre los que se cuentan, el Ministerio de la Producción y el Comercio, el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el Consejo Nacional de Investigaciones científicas y Tecnológicas (CONICIT), Microsoft Venezuela, CANTV y CONATEL, entre otros.

Adicionalmente, en el marco de la nueva Ley de Licitaciones, el Reglamento General de dicha ley, reconoce el uso de medios electrónicos para solicitar y recibir información referente a los procesos de licitación.

Dada la baja penetración en Venezuela del Internet, el Estado, consciente de que la Internet tiene barreras de entrada, tales como baja penetración de computadoras personales, el uso extendido del idioma Inglés, las altas tarifas telefónicas que restringen el uso por parte de los sectores de menores condiciones; crea la política de establecimiento de centros de acceso público y elabora un plan para la implantación de 240 Infocentros. Para la puesta en práctica de éste proyecto se dividió al país por regiones de importancia, de manera de licitar su construcción.

En los actuales momentos, el Gobierno Nacional ha concretado algunos proyectos, para la utilización de plataformas abiertas (software libre), a fin de ser aplicados en los infocentros de una manera gradual. También se ha promovido enormemente la creación de contenido impulsando proyectos y financiando la creación de portales con aplicaciones especiales orientadas por las PYMES.

### ***El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela***

#### **Definición**

El Impuesto al Valor Agregado de acuerdo con Moya (2003), es una derivación del impuesto a las ventas, este autor define el mismo 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, 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, fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la ley como hechos imponible (p.274).

### **Evolución del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela**

En el primer quinquenio 1973-1978 y ante la progresiva incapacidad del régimen tributario aplicado en Venezuela para satisfacer los ingresos públicos requeridos por el estado, se dictan en Venezuela las primeras jornadas tendientes a la implantación de un impuesto al valor agregado (IVA) tributo este que venía implementándose a nivel mundial en forma progresiva.

La promulgación de este impuesto en septiembre de 1993, por Decreto-Ley dictado por el Presidente Ramón J. Velásquez autorizado por el Congreso, con una alícuota de 10%, después de más de dos años de demora de dicho Cuerpo en decretarlo, representó el paso de avance más importante en el sistema tributario venezolano, desde la adopción del impuesto sobre la renta en 1942 y del Código Orgánico Tributario en 1982.

Lamentablemente, motivaciones circunstanciales de carácter político, unidas a deficiencias en el manejo técnico de la materia, llevaron al Presidente Rafael Caldera, con la autorización del Congreso, a modificar la estructura del tributo, bajo la denominación del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, que sin dejar de ser un impuesto al valor agregado, plurifásico, de débitos y créditos en la cadena de comercialización, lo limitó al nivel mayorista bajo el objetivo, falso e ineficaz de que el tributo no afectaría al consumidor.

Por otra parte, el incremento de la alícuota inicial de 10%, primero al 12% y después al elevado índice de 16,5% y posteriormente al 15%, representa una pesada carga tributaria para el consumidor, a pesar de las numerosas exenciones, que complican y dificultan la neutralidad y el ámbito de aplicación del impuesto.

Posteriormente en el año 1994 se promulga la Ley de Impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor, entró en vigencia el 01 de Agosto de 1994 mediante el Decreto Ley N° 187 de fecha 25 de Mayo de ese año, publicado en Gaceta

Oficial N° 4.727 Extraordinario (de fecha 27 de Mayo de 1994), el cual deroga la Ley de 1993. Tiene su fundamento en la ley derogada, cambiando sólo su denominación y aspectos relativos a la base de exención, estableciendo ésta en doce mil unidades tributarias (12.000 UT.) y la no-discriminación del tributo en las facturas emitidas por los contribuyentes ordinarios. Esta ley se reformó parcialmente en dos ocasiones, la primera entró en vigencia el 28 de Septiembre de 1994 publicada en Gaceta Oficial N° 4.793 Extraordinaria, con la finalidad de corregir y ampliar las exenciones de la Ley original. El 01 de Enero de 1995 se aumenta la alícuota de diez por ciento (10%) a doce y medio por ciento (12,5%). La segunda el 25 de Julio de 1996 publicada en Gaceta Oficial N° 36.095, la misma incorporó modificaciones referentes a: reducción de la base de exención de doce mil unidades tributarias (12.000U.T.) a ocho mil unidades tributarias (8.000U.T.), inclusión de nuevos supuestos extensivos y ampliación de algunos supuestos de no-sujeción y de exención, modificación del régimen aplicable a los proyectos industriales en período pre-operativo, se hicieron efectivos las exoneraciones incluidas en la ley original, y se aumenta nuevamente la alícuota para fijarla en dieciséis y medio por ciento (16,5%).

En el año 1999 se modifica nuevamente esta ley, la misma entró en vigencia el 01 de Junio de 1999, mediante el Decreto con Fuerza y Rango de Ley N° 126, publicado en Gaceta Oficial N° 5.341 de fecha 05 de Mayo de 1999, derogando la Ley de Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, estableciendo una alícuota de quince y medio por ciento (15,5%), sufriendo una reforma que comenzó a regir el 01 de Agosto de 2000 publicada en Gaceta Oficial N° 37.002 en la cual se disminuye la alícuota a catorce y medio por ciento (14,5%) y estableciendo dos nuevas exenciones para las importaciones.

El reglamento a la ley del impuesto al valor agregado fue dictado mediante decreto presidencial No 206 Gaceta Oficial extraordinaria 5363 del 12/07/99.

Luego en el año 2002 se reforma la ley del IVA, la misma Entró en vigencia el 01 de Septiembre de 2002, publicada en Gaceta Oficial N° 5.600 Extraordinario de fecha 26 de Agosto de ese año (se hizo una corrección publicada en Gaceta Oficial N° 5.601 de fecha 30 de Agosto), se aumenta la alícuota al dieciséis por

ciento (16%). Luego el 15 de Noviembre de ese mismo año aparece un Decreto N° 1.133 publicado en Gaceta Oficial N° 37.571 Extraordinario, en el cual se establecía una exoneración del pago del IVA para las ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios efectuadas por industriales, comerciantes, prestadores de servicios y demás personas que durante el año 2001 o en el año en curso, hubieren realizado operaciones por un monto inferior al equivalente a tres mil unidades tributarias.

La última reforma se produce en el año 2004, entró en vigencia el 01 de Septiembre de 2004, publicada en Gaceta Oficial N° 37.999 de fecha 11 de Agosto del mismo año, dentro de las principales modificaciones que se presentaron en esta reforma se encuentran: disminución de la alícuota del impuesto al quince por ciento (15%), las actividades exentas y la obligación de soportar el impuesto por quienes realicen operaciones que no se encuentren sujetas a éste, exención de servicios exentos incluyendo los servicios médicos privados, alícuota especial del ocho por ciento (8%) para actividades tales como importaciones y ventas de alimentos y productos para consumo humano, concentrados para animales, prestaciones de servicios a entes oficiales, el transporte aéreo nacional de pasajeros, los responsables del pago y compensación de los excedentes retenidos por este impuesto.

### ***Tributación en Comercio Electrónico***

#### ***Estudios previos en el área temática***

#### **Criterios presentados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)**

En lo que se refiere a la OCDE, el tema de la tributación del comercio electrónico ha sido analizado en las reuniones sostenidas en Finlandia en noviembre de 1997, en Ottawa en octubre de 1998 y en París en octubre de 1999.

En estas reuniones la OCDE ha llamado la atención sobre una serie de materias diversas entre las que se cuentan las implicancias que conlleva la ausencia de presencia física, elemento típico del comercio electrónico, el rol que jugarán las administraciones fiscales en cuanto a temas de evasión y fraude tributario; asimismo, en cuanto a los impuestos indirectos, como es el Impuesto al Valor Agregado – IVA se señala que, los productos digitalizados deberían ser tratados como servicios y no como bienes.

No obstante, no se ha logrado algún progreso concreto, habiéndose fijado los criterios que deberían regir el sistema tributario del comercio electrónico, los cuales se reseñan a continuación:

- a) El sistema debe ser equitativo. Similar al principio de neutralidad, implica afectar con la misma carga fiscal a operaciones similares, sin importar si se han concertado mediante la red o fuera de ella.
- b) El sistema debe ser sencillo. Los costos administrativos y los de cumplimiento de las normas fiscales deben minimizarse.
- c) Seguridad jurídica. El sistema debe permitir a los individuos prever con certidumbre la carga fiscal que deberán soportar al efectuar sus operaciones de comercio electrónico.
- d) Sistema eficaz. El sistema debe permitir a la administración fiscal contar con medidas suficientes para eliminar el riesgo de evasión o fraude.
- e) Se debe evitar distorsiones económicas. La imposición fiscal no debe afectar las decisiones de los agentes del mercado. Así, las decisiones de estos deben sustentarse en orden a consideraciones netamente económicas.
- f) Sistema flexible y dinámico. En orden a las características técnicas del comercio electrónico se debe regular un sistema que permita el desarrollo del mismo, adaptándose a su naturaleza cambiante.
- g) Sistema justo. La distribución de la recaudación fiscal entre los países debe ser equitativa.

Adicionalmente, entre las recomendaciones más importantes de la OCDE cabe mencionar que, en consideración al hecho que en las operaciones de comercio electrónico cada vez es mayor la intervención de entidades bancarias

y financieras para canalizar los pagos respectivos, se podría asignar responsabilidad a estos agentes a efectos de recaudar impuestos.

### **Directrices presentadas por la Unión Europea (UE) en torno a la regulación del comercio electrónico**

En cuanto a los avances logrados por la UE cabe señalar que se han dictado una serie de directrices las cuales pretenden la adopción de un sistema tributario adecuado en materia de comercio electrónico, el cual se aplique a todos los países de la comunidad. A continuación se hace referencia a las más importantes de dichas directrices:

- a) La no-creación de nuevos tributos que graven el comercio electrónico. En aplicación del principio de no-discriminación se establece que, se debe mantener la misma carga fiscal tanto para las operaciones del comercio electrónico, como para las efectuadas por medios tradicionales.
- b) La transmisión electrónica de datos constituye una prestación de servicios gravada. Aquí se previene la venta de bienes en formato digitalizado, la cual se asimila a una prestación de servicios la cual resultará gravada con el IVA y con el impuesto a la Renta respectivos.
- c) Para garantizar la aplicación del principio de neutralidad el IVA deberá afectar las prestaciones que se realicen para consumo en la UE, independientemente del medio o fórmula comercial que se utilice para realizar la operación.
- d) Las normas que se implementen no deberán significar cargas ni costos adicionales para los operadores y consumidores en el comercio electrónico de manera tal que, se permita el desarrollo del mismo. Así, los procedimientos fiscales se deberán compatibilizar con las prácticas comerciales de este medio.
- e) El sistema debe ser eficaz, garantizando el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas de las operaciones electrónicas realizadas.

Cabe señalar que si bien la Unión Europea descartó la posibilidad de implementar un *bit-tax*, el cual implica un gravamen a las transmisiones efectuadas por Internet, midiendo para ello el número de bits transferidos; recientemente la Comisión Europea ha anunciado la implementación de un impuesto sobre la venta de mercancías virtuales respecto del cual no se han aclarado sus características.

Al respecto, dicha decisión atenta contra el principio de no crear nuevos gravámenes que resulten discriminatorios de las operaciones del comercio electrónico. Sin embargo dicha regla puede ser inaplicada en situaciones extremas. En ese sentido, la justificación al gravamen cuya imposición se pretende podría quedar fundamentada en el hecho que tales transmisiones digitalizadas están produciendo un perjuicio serio en la recaudación, es decir que se trataría de un caso extremo que amerita la aplicación de un nuevo gravamen. Desconocemos los criterios técnicos que sustentarían la creación de dicho tributo, pues al término del presente trabajo la Comisión Europea no ha publicado ni la norma, ni el análisis correspondiente.

Igualmente, considerar la transferencia de bienes digitalizados como la prestación de servicios a efectos del IVA genera una serie de inconvenientes en tanto que muchos de estos están exentos de tal impuesto cuando son transados por medios tradicionales.

La intervención de la Administración Fiscal dentro del comercio electrónico debe incidir en el desarrollo del mismo. Sin embargo, dicha intervención debe ser tal que permita asegurar la captación de los recursos fiscales que correspondan de acuerdo a Ley.

Ahora, el enfoque que debe advertir toda administración respecto del desarrollo de los negocios en Internet, importa la bifurcación de este medio en dos tendencias de negocio; relación empresa - consumidor final y relación empresa - empresa. Es respecto de ésta última tendencia que se debe poner especial incidencia pues es la que presenta un mayor índice de crecimiento y un mayor volumen económico.

Por otra parte la administración deberá intervenir utilizando métodos apropiados dentro del comercio electrónico. Así por ejemplo, en el supuesto que a escala empresarial constituya un requisito tributario la sustentación documentaria de gastos y en general para el ejercicio de derechos fiscales, es consabido que las empresas requieren de comprobantes emitidos por sus proveedores con los cuales puedan acreditar el haber incurrido en tales gastos. Dentro de este campo puede ser de gran ayuda la regulación de la facturación telemática, respecto de la cual cabe señalar que existen países que la vienen aplicando con éxito.

Igualmente, puede ser de invaluable ayuda la información de terceros normalmente intermediarios en el comercio electrónico, tales como operadores del sector telecomunicaciones o del sistema financiero, quienes podrían facilitar en cierta medida la actuación de verificaciones tributarias.

El estado moderno tiene una serie de obligaciones y funciones que cumplir y para ello requiere de la captación de recursos económicos. El medio por excelencia que le permitirá la captación de tales recursos es la tributación. Sin embargo, ésta recaudación debe ser obtenida sobre la base de un sistema tributario sano y justo, el cual permita la inserción fiscal del estado, pero sin perjudicar el desarrollo de la economía.

Ahora bien, cuando hablamos de que el estado moderno debe recaudar para cumplir con sus funciones por un lado, y por el otro decimos que, la carga fiscal no debe impedir el desarrollo de la economía, no estamos hablando de intereses encontrados. Por el contrario, un sistema tributario económicamente neutro y desarrollado sobre fundamentos de equidad, permite tanto al estado cumplir con sus fines, como al sector comercial desarrollar sus actividades en beneficio de la economía en general.

No obstante, a este punto debemos distinguir entre los lineamientos que se observan al distribuir la carga fiscal en países desarrollados a diferencia de los países con retraso económico, como son los países latinoamericanos. Mientras que los primeros centran la mayor parte de su ingreso fiscal a través de impuestos directos, más precisamente el impuesto a la renta, los segundos se

ven en la obligación de apelar a los impuestos indirectos. Estos impuestos indirectos inciden a los contribuyentes sin tomar en consideración sus condiciones personales, es decir afectan a todos los individuos de igual forma sin importar su real situación económica. En consecuencia, cuando hablamos de un sistema cuya recaudación proviene en su mayor parte de tributos indirectos, podemos entender que, en principio, y al menos teóricamente, no se trata de un sistema óptimo, pues no atiende la real capacidad de contribución de cada individuo.

Internet impone hoy en día ante nuevos retos en cuanto a política fiscal y si bien consideramos que aun no es el momento de concretar cambios radicales mediante reformas legislativas, también consideramos que es el momento adecuado para analizar los fundamentos de los sistemas fiscales vigentes con la intención de mejorarlos en un futuro cercano.

A efectos de establecer el tratamiento tributario que deberá aplicarse a las transmisiones digitalizadas, se deberá atender al objeto que constituye materia de la transacción, es decir calificar tales operaciones en función de su contenido económico de suerte tal que, se determine si en el fondo se trata de la venta de un bien corporal, el cual ha sido digitalizado para ser transado en Internet o, en su caso, la cesión en uso propiamente dicha de un bien inmaterial. Basándose en éstas previsiones se otorgará un tratamiento fiscal a cada operación en armonía con su propia naturaleza y objeto.

Las administraciones fiscales deben intervenir en el comercio electrónico propulsando su desarrollo, a la vez que asegurando la percepción de la recaudación que establece cada sistema. Para ello deben aplicar las facilidades que permite la tecnología pero, considerando las características inherentes a Internet en razón de lo cual deberán aplicar criterios flexibles en el cumplimiento de sus funciones.



## **Bases Teóricas**

### ***Los Tributos***

Los tributos son parte fundamental para la economía del país, comprenden los impuestos, tasas y contribuciones, Villegas (1999), los define como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demandan el cumplimiento de sus fines” (p.67). Las características de los tributos son las siguientes:

**a) Son prestaciones en dinero:** Una de las características del tributo es que tiene que ser retribuido financieramente, lo cual representa que las prestaciones que el Estado le brinda a sus ciudadanos sean en dinero no son admisibles como en otros países en especie.

**b) Son exigidas en ejercicio del Poder de Imperio:** Esta característica se refiere a la potestad tributaria que en principio es una de las facultades que tiene el Estado de crear tributos, y como elemento prioritario es el de coaccionar, en virtud que presiona a sus ciudadanos para que le entreguen una porción de sus patrimonios con la finalidad de que estos sean para sufragar los gastos públicos.

**c) En virtud de una ley:** No puede existir tributo sin ley previa que lo establezca, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina "hecho imponible", es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga y exige.

**d) Para cubrir los gastos que demandan el cumplimiento de sus fines:** La finalidad del tributo es fiscal, lo cual implica, que su cobro tiene su razón de

ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Además el tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos.

### **Clasificación de los Tributos**

Los tributos comprenden los impuestos tasas y contribuciones especiales; a continuación se presenta una breve descripción de cada uno de ellos:

***El Impuesto;*** es definido por Villegas (1999), como: “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p.72). Los impuestos se clasifican en directos e indirectos. Los impuestos directos, recaen directamente sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza del contribuyente, teniendo en cuenta la capacidad económica en su formación por la contraprestación de los servicios públicos.

Los impuestos indirectos gravan la riqueza del contribuyente, contienen elementos subjetivos y objetivos, dentro de esta clasificación se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, el cual es el objeto del presente estudio.

***Tasas:*** Se define como " un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente" (Villegas 1999, p. 90).

***Contribuciones Especiales:*** El mismo autor, señala “los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado” (p.104).

## ***Principios Tributarios***

De acuerdo con Márquez (1998), los elementos o principios a considerar en la estructuración del sistema tributario son los siguientes:

### **Equidad horizontal y vertical**

Los impuestos constituyen una decisión política por parte de una nación de transferir recursos del sector privado al sector público, como instrumento primordial para el logro de determinados fines sociales y económicos.

Tienen una doble función: Distribuir los costos para sostener el gobierno de forma equitativa entre los diversos estratos sociales (equidad vertical) y entre personas de un mismo grupo en igualdad de condiciones (equidad horizontal); así como la de promover el crecimiento económico, la estabilidad y la eficiencia.

En la actualidad se critica frecuentemente el pretender utilizar el sistema tributario con fines sociales o económicos, bajo el razonamiento de que es mucho más transparente el sistema de ayuda o asignaciones presupuestarias directas para beneficiar una actividad, que la utilización de mecanismos tributarios cuyo impacto económico está mucho menos claro para los legisladores y el público en general.

### **Proporcionalidad, progresividad y regresividad**

Un impuesto cuya carga es siempre una proporción constante de los ingresos de todos los contribuyentes se denomina impuesto proporcional. Un impuesto que grave en una proporción mayor a los contribuyentes de más altos ingresos en comparación con los de menor ingreso, se conoce con el nombre de impuesto progresivo y los impuestos que gravan en una menor proporción a los contribuyentes de mayores ingresos en comparación con los de menores ingresos, se denomina impuesto regresivo.

## **Eficiencia y neutralidad**

La palabra eficiencia se refiere a la distribución eficiente de recursos en la sociedad y el concepto de neutralidad hace referencia a los efectos de los impuestos en el comportamiento de los miembros de la sociedad sobre la base de un mundo hipotético con exclusión del factor impositivo.

En la práctica, es muy difícil obtener una neutralidad absoluta en la estructuración y aplicación de un determinado impuesto, siendo que todos los tributos alteran en mayor o menor medida los comportamientos económicos y distorsionan las opciones económicas.

## **Traslación e incidencia**

Se reconoce que no siempre la persona designada como destinataria del tributo termina siendo la afectada económicamente. Ello, porque el contribuyente designado por la ley o contribuyente de derecho está, la mayoría de las veces, en la posibilidad de trasladar la carga impositiva a otra persona.

Márquez (1998), hace mención a que los estudios de incidencia varían considerablemente dependiendo de si se analiza el fenómeno de la traslación respecto a individuos o a empresas. Generalmente estas últimas están en mayor capacidad de decidir si trasladan o asumen los costos asociados a la imposición.

## ***Principios Constitucionales Tributarios***

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, establece los principios fundamentales del Derecho Tributario, estos principios constituyen los límites dentro de los cuales el Estado puede ejercer su potestad de crear y exigir tributos a través de los diferentes poderes.

Octavio (2002), hace una extensa explicación de cada uno de estos principios, a continuación se presenta una síntesis de los mismos:

## **Principio de Legalidad**

A través de este principio “se le atribuye al Poder Legislativo la potestad privativa de crear, modificar o suprimir tributos, constituye la base fundamental del Derecho Tributario, pues sólo mediante su vigencia se excluye la arbitrariedad de las exacciones fiscales” (p.10). Se encuentra consagrado en el artículo 317 de la Constitución, el cual establece: “No podrán cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones o rebajas ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes”. Este principio busca proteger a los ciudadanos, ya que se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, extendiéndose a los beneficios fiscales.

## **Principio de Igualdad**

De acuerdo con este autor el principio de igualdad está orientado al logro de la justicia en la distribución de las cargas públicas.

Valdés (citado por Octavio, 2002), señala que en este principio se encuentran pueden darse los siguientes significados:

- 1) Igualdad en la Ley, en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, que en el Derecho Tributario se concreta en la igualdad ante las cargas públicas.
- 2) Igualdad por la ley, en el sentido de que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes.
- 3) Igualdad ante la ley, ya que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad a todos los afectados por ella.

- 4) Igualdad de las partes, tomando en consideración la obligación tributaria es una relación jurídica de débito y crédito y no como una relación de poder.

El fundamento legal de este principio se encuentra en el artículo 21 de la Constitución, el cual establece claramente: “Todas las personas son iguales ante la Ley...” y desde la perspectiva tributaria el artículo 133 de la ley in comento señala: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

### **Principio de Capacidad Contributiva**

El principio de capacidad contributiva se encuentra establecido en la Sección Segunda, Capítulo II del Título VI, específicamente en el artículo 316, en los siguientes términos:

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 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.

Este autor señala que este principio constituye una orientación dirigida al sistema tributario en su conjunto, sin embargo aclara que no es aplicable a todos los tributos que integran este sistema y sólo es aplicable a los impuestos, cuyo hecho imponible debe ser de carácter económico y revelador de capacidad contributiva, efectiva o potencial, producto de una valoración genérica y objetiva que hace el legislador al crear el tributo. Según la opinión de este autor no es aplicable ni a las tasas ni a las contribuciones.

### **Principio de No Confiscación**

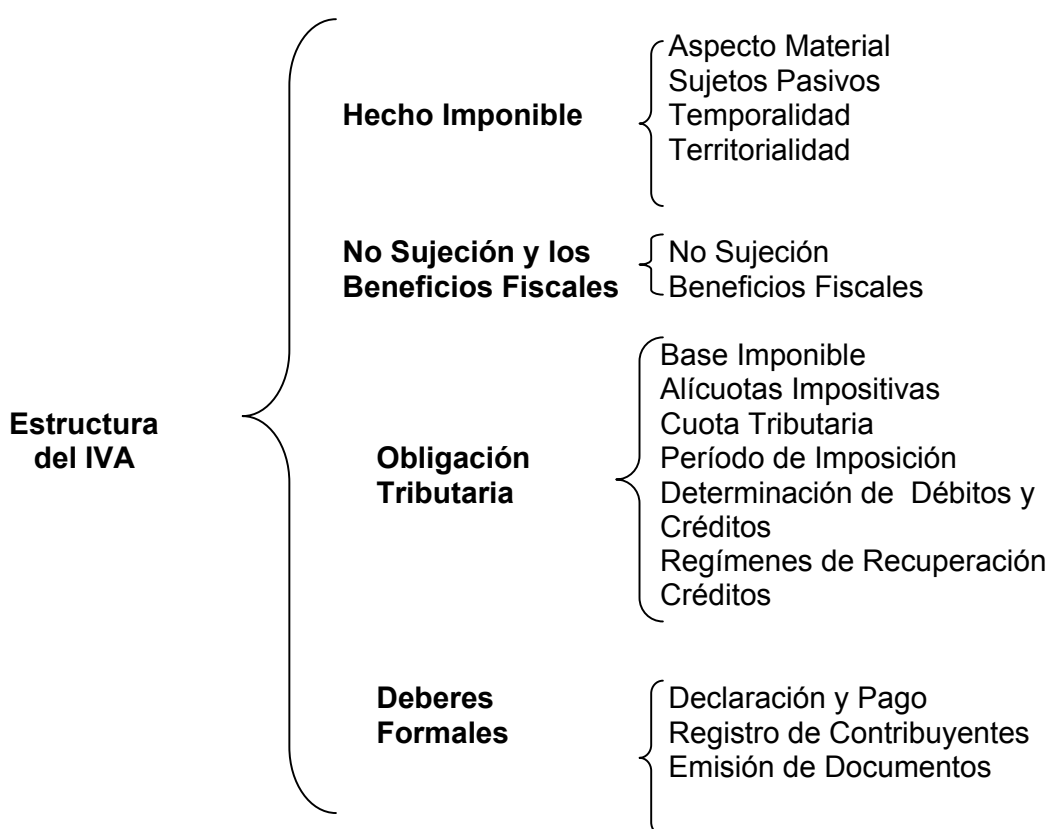
La no confiscación se establece en la frase final del artículo 312 de la Constitución, al señalar tácitamente: Ningún tributo puede tener efectos

confiscatorios” Además mediante este postulado se consagra el derecho a la propiedad privada, asegura su inviolabilidad, su uso y disposición, y el artículo 115 ejusdem señala:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general...

### ***Estructura del Impuesto al Valor Agregado***

De conformidad con la Ley que regula el Impuesto al Valor Agregado el mismo se estructura de la siguiente manera:



**Gráfico 1. Estructura del IVA.** Con base en la Ley de Impuesto al Valor Agregado (2004)

A continuación se desarrolla cada uno de estos elementos que conforman la estructura del Impuesto al Valor Agregado:

### **Hecho Imponible**

De acuerdo con el Glosario de Tributos Internos del SENIAT el hecho imponible se puede definir de la siguiente manera:

Presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden; y 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. (p. 17).

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado los hechos imponibles se encuentran establecidos en el Título II, denominado *De los Hechos Imponibles*. Dentro del mismo se encuentran: el aspecto material, los sujetos pasivos, la temporalidad de los hechos imponibles y la territorialidad de los hechos imponibles.

### **Aspecto material**

Esta constituido por “la descripción hipotética de una situación que, concretada en la vida real, en la vida fenoménica, dará lugar al pago del impuesto” (Montero 2000, p.80). Es decir, es la descripción del hecho imponible o el momento desde el cual se tienen configurados, los casos son los siguientes:

- a. Las ventas
- b. La importación de bienes, servicios y
- c. La prestación de los mismos.



En el artículo 3 de la Ley del IVA, se establecen como hechos imponible las siguientes actividades:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de las partes alícuotas en los derechos de propiedad, sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles realizados por los contribuyentes de este impuesto;
2. La importación definitiva de bienes muebles;
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 de esta Ley;
4. La venta de exportación de bienes muebles corporales;
5. La exportación de servicios.

Por su parte el artículo 4, hace una serie de definiciones relacionadas con los hechos imponible:

**Ventas:** La transmisión de propiedad de bienes muebles realizada a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio, las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles. La ley establece una amplia definición de las ventas, entendiendo este término en el sentido de transferencia de propiedad, bien sea a cambio de dinero o de otro bien, siempre y cuando sea a título oneroso.

**Bienes muebles:** los que pueden cambiar de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior siempre que fuesen corporales o tangibles, con exclusión de los títulos valores, este término está claramente definido y coincide con el Código Civil, sólo que esta ley agrega que debe tratarse de bienes “corporales”.

**Retiro o desincorporación de bienes muebles:** La salida de bienes muebles del inventario de productos destinados a la venta, efectuada por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, de los socios, de directores o del personal de la empresa o a cualquier otra finalidad, tales como rifas, sorteos, o distribución gratuita con fines promocionales. De acuerdo con esta definición, todo bien que se retira o desincorpora debe considerarse como si se hubiese vendido.

**Servicios:** Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorpóreos tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica.

Igualmente califican como servicios las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar. Asimismo califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros. No califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado.

Como se puede observar la definición de término “servicios” es bastante amplia, con la finalidad de que no se escape ningún tipo de servicio.

**Importación definitiva de bienes:** La introducción de mercaderías extranjeras destinadas a permanecer definitivamente en el territorio nacional, con el pago, exención o exoneración de los tributos aduaneros, previo el cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa aduanera.

**Venta de exportación de bienes muebles corporales:** La venta en los términos de esta ley, en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio. Para la exportación de bienes corporales es necesario que ocurran tres condiciones vinculantes:

- (i) Que los bienes muebles objeto de la operación salgan del territorio nacional,
- (ii) Que la salida sea a título definitivo y
- (iii) Que los bienes estén destinados al uso o consumo fuera del país.

**Exportación de servicios:** La prestación de servicios en los términos de esta ley, cuando los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero.

### **Sujetos Pasivos**

Se entiende como sujetos pasivos de conformidad con el Glosario de Términos del SENIAT: al “sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (p. 30) En materia de Impuesto al Valor Agregado se puede inferir que los sujetos pasivos están constituidos por todos aquellos que realicen las operaciones o actividades gravadas, por la ley que regula este impuesto, dentro de los cuales se encuentran los contribuyentes, que pueden ser: ordinarios, ocasionales, especiales y formales y los responsables.

Los contribuyentes ordinarios, son los que regularmente, en función de su actividad habitual, deben cumplir con las obligaciones tributarias establecidas en la Ley del IVA. Específicamente el artículo 5 de esta Ley define quienes son considerados contribuyentes ordinarios de este impuesto, de la siguiente manera:

...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. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.

A los efectos de esta Ley, se entenderán por industriales a los fabricantes, los productores, los ensambladores, los embotelladores y los que habitualmente realicen actividades de transformación de bienes.

**Parágrafo Primero:** Las empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales, ambos regidos por el Decreto N° 1.526 con Fuerza de ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, serán contribuyentes ordinarios, en calidad de prestadores de servicios, por las operaciones de arrendamiento financiero o leasing, sólo sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenida.

**Parágrafo Segundo:** Los almacenes generales de depósito serán contribuyentes ordinarios sólo por la prestación del servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores que se emita con la garantía de los bienes objeto del depósito.

Por su parte el artículo 10 de la Ley del IVA, hace mención a otros contribuyentes ordinarios, señalando:

Los comisionistas, agentes, apoderados, factores mercantiles, mandatarios, consignatarios, subastadores y cualesquiera otros que vendan bienes muebles o presten servicios por cuenta de terceros, son contribuyentes ordinarios del impuesto por el monto de su comisión o remuneración.

Los terceros representados o mandantes son, por su parte, contribuyentes ordinarios obligados al pago del impuesto por el monto de la venta o de la prestación de servicios, excluida la comisión o remuneración, debiendo

proceder a incluir los débitos fiscales respectivos en la declaración correspondiente al período de imposición donde ocurrió o se perfeccionó el hecho imponible. Los comisionistas, agentes, apoderados y demás sujetos a que se refiere el encabezamiento de este artículo, serán responsables solidarios del pago del impuesto en caso que el representado o mandante no lo haya hecho oportunamente, teniendo acción para repetir lo pagado.

En cuanto a los contribuyentes ocasionales el artículo 6, de la ley in comento señala:

Son contribuyentes ocasionales del impuesto previsto en esta Ley, los importadores no habituales de bienes muebles corporales. Los contribuyentes ocasionales deberán efectuar en la aduana el pago del impuesto correspondiente por cada importación realizada, sin que se generen créditos fiscales a su favor y sin que estén obligados a cumplir con los otros requisitos y formalidades establecidos para los contribuyentes ordinarios en materia de emisión de documentos y de registros, salvo que califiquen como tales en virtud de realizar ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios gravadas.

El artículo 8 ejusdem, hace mención a los contribuyentes formales, en los siguientes términos:

Son contribuyentes formales, los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto. Los contribuyentes formales, sólo están obligados a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios, pudiendo la Administración Tributaria, mediante providencia, establecer características especiales para el cumplimiento de tales deberes o simplificar los mismos. En ningún caso, los contribuyentes formales estarán obligados al pago del impuesto, no siéndoles aplicable, por tanto, las normas referentes a la determinación de la obligación tributaria.

Con respecto a los responsables el artículo 9, señala que son responsables del impuesto las siguientes personas:

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.

**Parágrafo Único:** Cuando el cambio de destinación, al cual se contrae el numeral 2 de este artículo, esté referido a bienes importados, el importador, tenga o no la condición de contribuyente ordinario u ocasional, deberá proceder a declarar y enterar el impuesto en los términos previstos, sin perjuicio de las sanciones aplicables conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

Como se puede apreciar en los artículos precedentes la Ley que regula el Impuesto al Valor Agregado contempla una clara clasificación de sujetos pasivos.

### **Temporalidad de los Hechos Imponibles**

La temporalidad tiene que ver con el momento en el cual se entienden como ocurridos o perfeccionados los hechos imponibles, es decir, el momento en el cual nace la obligación tributaria. El artículo 13 de la Ley del IVA, puntualiza los distintos supuestos que pueden presentarse en cuanto al aspecto temporal del hecho generador de la obligación de pagar el impuesto, atendiendo a cada uno de los hechos tipificados como imponibles, de esta manera los mismos se entienden ocurridos o perfeccionados en los siguientes casos:

#### **1. En la venta de bienes muebles corporales:**

- a) En los casos de ventas a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.
- b) En todos los demás casos distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero.

**2. En la importación definitiva de bienes muebles,** en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.

**3. En la prestación de servicios:**

a) En los casos de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, de transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico, siempre que sea a título oneroso, desde el momento en que se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien preste el servicio.

b) En los casos de servicios de tracto sucesivo, distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, según sea lo que ocurra primero.

c) En los casos de servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.

d) En los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, tales como servicios tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser patentados o tutelados por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considerará nacida la obligación tributaria desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio.

e) En todos los demás casos distintos a los mencionados en los literales anteriores, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio, se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según sea lo que ocurra primero.

**4. En la venta de exportación de bienes muebles corporales,** la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional.

### **Territorialidad de los Hechos Imponibles**

La territorialidad de los hechos imponibles “Sirve para determinar el momento en que ocurre el hecho generador, el aspecto espacial es importante también, porque sirve para determinar el lugar en que ocurre la hipótesis de incidencia y, por lo tanto, cuál será la ley aplicable” (Montero 2000, p.112). Es decir, que la territorialidad tiene relación con la aplicación o vigencia de la ley en el ámbito territorial (geográfico o espacial), en este caso el venezolano.

El IVA se encuentra sujeto al principio de territorialidad, lo cual indica que las actividades u operaciones se entienden ocurridas dentro del territorio venezolano, por lo tanto la Ley del IVA a fija las reglas que permiten calificar los distintos hechos imponibles como ocurridos en el país.

El artículo 14 de la Ley in comento establece: “Las ventas y retiros de bienes muebles corporales serán gravables cuando los bienes se encuentren situados en el país y en los casos de importación cuando haya nacido la obligación” Y el artículo 15 establece lo siguiente:

La prestación de servicios constituirá hecho imponible cuando ellos se ejecuten o aprovechen en el país, aunque se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior, y aunque el prestador del servicio no se encuentre domiciliado en Venezuela.

**Parágrafo Único:** Se considerará parcialmente prestado en el país el servicio de transporte internacional y, en consecuencia, la alícuota correspondiente al impuesto establecido en esta Ley será aplicada sobre el cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete, vendido o emitido en el país, para cada viaje que parta de Venezuela.

### **No Sujeción y Beneficios Fiscales**

La Ley del IVA establece en su Título III la “No Sujeción y los Beneficios Fiscales” consagrando de manera concisa los supuestos tanto de no-sujeción al



impuesto como los beneficios fiscales, dentro de los cuales engloba las exenciones y exoneraciones.

### **La No Sujeción**

La No Sujeción se refiere a aquellos casos que no entran en la Ley del IVA por causa de su propia naturaleza, este término se conoce también como “no incidencia” y no debe confundirse con la exención.

Las operaciones que no se encuentran sujetas al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del IVA, son las siguientes:

1. Las importaciones no definitivas de bienes muebles, atendiendo a la legislación aduanera.
2. Las ventas de bienes muebles intangibles tales como: especies fiscales, acciones, bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas y otros títulos valores mobiliarios en general, públicos o privados, representativos en dinero, de créditos o derechos distintos del derecho de propiedad sobre bienes muebles corporales y cualquier otro título representativo de actos que no sean considerados como hechos imponibles por la presente ley.
3. Los prestamos en dinero.
4. Las operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, institutos de crédito o empresas regidas por el Decreto N° 1.526 con Fuerza de Ley de Bancos y otras instituciones financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario excepto por lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 5, de la ley, las realizadas por instituciones y fondos de ahorro, de pensión, cooperativas, bolsas de valores, bolsas agrícolas, y títulos de origen o destino agropecuario, entre otras.

5. Las operaciones de seguro, reaseguro y demás operaciones realizadas por las sociedades de seguros y reaseguros, los agentes de seguros, corredores de seguros y sociedades de corretaje, los ajustadores y demás auxiliares, en atención a las disposiciones que regulan esta materia.

6. Los servicios prestados bajo relación de dependencia, de conformidad con las disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo.

7. Las operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario y las actividades realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios de conformidad con el Código Orgánico Tributario, con la finalidad de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia.

La No Sujeción de conformidad con la opinión de diversos autores resulta innecesaria, ya que sólo es necesario establecer los hechos imposables para que, por argumento contrario, puedan establecerse los supuestos que no entran dentro del ámbito de aplicación de la Ley. A pesar de esto en el caso del IVA el legislador consideró pertinente establecer determinados supuestos que debido a su complejidad pueden generar confusiones en la interpretación y aplicación.

### **Beneficios Fiscales**

De conformidad con el Glosario de Tributos Internos del SENIAT, los beneficios fiscales se pueden definir como: “toda actividad desarrollada por el Estado para estimular o mejorar las condiciones económicas de personas o grupos en particular con el fin de favorecer algún sector productivo de intercambio de bienes o servicios” (p. 6).

La Ley del IVA establece como beneficios fiscales las exenciones, entendiendo las mismas como “dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley” (Glosario de Tributos Internos del SENIAT, p. 14).

En cuanto a las exoneraciones el artículo 65 de esta ley señala

El Ejecutivo Nacional, dentro de las medidas de política fiscal aplicables de conformidad con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar del impuesto previsto en esta Ley a las importaciones y ventas de bienes y a las prestaciones de servicios que determine el respectivo Decreto.

En todo caso, las exoneraciones otorgadas de conformidad con este artículo, estarán sujetas a la evaluación periódica que el Ejecutivo Nacional haga del cumplimiento de los resultados esperados con la medida de política fiscal en que se fundamenten los beneficios. La periodicidad y los términos en que se efectuará la evaluación, así como los parámetros para medir el cumplimiento de los resultados esperados, deberán establecerse en el Decreto respectivo...

### **La Obligación Tributaria**

La obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. Con respecto a la obligación tributaria Luqui (1989), señala que es:

...aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante ese vínculo que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar una suma de dinero (sujeto pasivo de la obligación tributaria). La causa de esa unión y correlativo constreñimiento, es que dicho constreñimiento, es que dicho ciudadano-contribuyente goza y se ve favorecido por las seguridades y ventajas que el Estado les presta a su trabajo, riqueza y libertad, por medio de las funciones públicas (defensa, seguridad, justicia) y de los servicios públicos generales (sanidad, higiene, educación, etc.) (p. 19).

Al hablar de obligación tributaria es preciso mencionar la determinación de la misma, esta determinación es está representada por el conjunto de actos o actividades destinadas a que los sujetos pasivos cuantifiquen por sí mismos el impuesto que les corresponde pagar a la Administración Tributaria, constituyen

normas de autodeterminación. La Obligación Tributaria incluye los siguientes aspectos: la base imponible, las alícuotas impositivas, la cuota tributaria, el período de imposición, la determinación de débitos y créditos y los regímenes de recuperación de créditos fiscales. A continuación se desarrollan cada uno de estos aspectos:

### **Base Imponible**

Es la medición del tributo, en el caso del IVA deben ejecutarse las tareas liquidatorias que la ley establezca, partiendo del precio gravable de cada uno de los hechos imponibles. El Glosario de tributos internos del SENIAT la define como: “magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasa del impuesto” (p.5).

La Ley del IVA establece el procedimiento a seguir para proceder a calcular la base imponible en cada una de los casos:

En la Venta de bienes muebles (de contado o a crédito), el artículo 20 establece:

La base imponible del impuesto en los casos de ventas de bienes muebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último 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.

En los casos de ventas de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas o de cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, cuando se trate de contribuyentes industriales, la base imponible estará conformada por el precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales causados a partir de la vigencia de esta Ley, de conformidad con las leyes impositivas correspondientes.

En la Importación de bienes: El artículo 21 ejusdem hace referencia a este caso estableciendo:

Cuando se trate de la importación de bienes gravados por esta Ley, la base imponible será el valor en aduana de los bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación, con excepción del impuesto establecido por esta Ley y de los impuestos nacionales a que se refiere el artículo anterior.

En los casos de modificación de algunos de los elementos de la base imponible establecida en este artículo, como consecuencia de ajustes, reparos o cualquier otra actuación administrativa conforme a las Leyes de la materia, dicha modificación se tomará en cuenta a los fines del cálculo del impuesto establecido en esta Ley.

Para la prestación de servicios: (Nacionales o provenientes del exterior), el artículo 22 ejusdem establece que la base imponible será:

...el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso. Cuando se trate de bienes incorporales provenientes del exterior, incluidos o adheridos a un soporte material, éstos se valorarán separadamente a los fines de la aplicación del impuesto de acuerdo con la normativa establecida en esta Ley.

Cuando se trate de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club.

Cuando en la transferencia de bienes o prestación de servicios el pago no se efectúe en dinero, se tendrá como precio del bien o servicio transferido el que las partes le hayan asignado, siempre que no fuese inferior al precio corriente en el mercado definido en el artículo 20 de esta Ley.

**Adiciones a la base imponible:** El artículo 23 contempla que para determinar la base imponible correspondiente a cada período de imposición, deben computarse todos los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio convenido para la operación gravada, cualesquiera que ellos sean y, en especial, los siguientes:

1. Los ajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores de cualquier clase pactados antes o al celebrarse la convención o contrato; las comisiones; los intereses correspondientes, si fuere el caso; y otras contraprestaciones accesorias semejantes; gastos de toda clase o su reembolso, excepto cuando se trate de sumas pagadas por cuenta del comprador o receptor del servicio, en virtud de mandato de éste; excluyéndose los reajustes de valores que ya hubieran sido gravados previamente por el Impuesto que esta Ley establece.

2. El valor de los bienes muebles y servicios accesorios a la operación, tales como embalajes, fletes, gastos de transporte, de limpieza, de seguro, de garantía, colocación y mantenimiento, cuando no constituyan una prestación de servicio independiente, en cuyo caso se gravará esta última en forma separada.

3. El valor de los envases, aunque se facturen separadamente, o el monto de los depósitos en garantía constituidos por el comprador para asegurar la devolución de los envases utilizados, excepto si dichos depósitos están constituidos en forma permanente en relación con un volumen determinado de envases y el depósito se ajuste con una frecuencia no mayor de seis meses, aunque haya variaciones en los inventarios de dichos envases.

4. Los tributos que se causen por las operaciones gravadas, con excepción del impuesto establecido en esta Ley y aquellos a que se refieren los artículos 20 y 21 de esta Ley.

**Deducciones a la base imponible:** El artículo 24, establece que se deben deducir de la base imponible las rebajas de precios, bonificaciones y descuentos normales del comercio, otorgados a los compradores o receptores de servicios en relación con hechos determinados, tales como el pago anticipado, el monto o el volumen de las operaciones. Establece como obligatorio que esas deducciones se evidencien en las facturas que el vendedor emita.

## **Alícuotas Impositivas**

El término alícuota es la “cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar” (Glosario de tributos internos del SENIAT, p. 4).

En el caso del IVA, la alícuota impositiva general aplicable a la base imponible será fijada en la Ley de Presupuesto Anual y está comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis por ciento (16%).

Destacando que para las ventas de exportación de bienes y/o servicios la alícuota es de cero por ciento (0%) y se incorpora igualmente una alícuota adicional de diez por ciento (10%) para los bienes de consumo suntuario.

## **Cuota Tributaria**

La cuota tributaria es el resultado de aplicar el porcentaje a la base imponible. El artículo 28 de la Ley del IVA establece:

La obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas se determinará aplicando en cada caso la alícuota del impuesto, sobre la correspondiente base imponible. A los efectos del cálculo del impuesto para cada período de imposición, dicha obligación se denominará débito fiscal.

El IVA utiliza el mecanismo denominado “impuesto contra impuesto”, en el cual los contribuyentes determinan la cuota tributaria que les corresponde pagar a la Administración Tributaria en cada período de imposición, deduciendo el crédito fiscal (impuesto pagado en sus compras), del débito fiscal (impuesto trasladado por sus operaciones gravadas).

El débito fiscal es el resultado de aplicar a los importes totales de los precios gravables imputables en un período fiscal que se liquida, la alícuota que fija la Ley para las operaciones que dan origen de que se trata, este débito fiscal no

constituye el impuesto que adeuda el contribuyente por sus hechos imponible, sino únicamente es uno de los dos elementos del cálculo. Por su parte el artículo 29 de la ley in comento señala que:

El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

Para ello, deberá indicarse el débito fiscal en la factura o documento equivalente emitido por el contribuyente vendedor separadamente del precio o contraprestación.

El débito fiscal así facturado constituirá un crédito fiscal para el adquirente de los bienes o receptor de los servicios, solamente cuando ellos sean contribuyentes ordinarios registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivo.

El crédito fiscal, en el caso de los importadores, estará constituido por el monto que paguen a los efectos de la nacionalización por concepto del impuesto establecido en esta Ley, siempre que fuesen contribuyentes ordinarios y registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivo.

El monto del crédito fiscal será deducido o aplicado por el contribuyente de acuerdo con las normas de esta Ley, a los fines de la determinación del impuesto que le corresponda.

De acuerdo con el citado artículo anteriormente, se establece el traslado obligatorio del débito fiscal al adquirente y la indicación en la factura, asimismo, se define el crédito fiscal y el procedimiento de aplicación del mismo.

En el artículo 31, se establece la naturaleza jurídica del crédito fiscal, explicando que sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto que será aplicable sólo a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales.

### **Período de Imposición**

El período de imposición en el IVA es de un (1) mes calendario, originando que cada año civil está compuesto por doce (12) períodos, es decir que se debe calcular y pagar el impuesto doce (12) veces. Al respecto el artículo 32 de la Ley establece:



El impuesto causado a favor de la República, en los términos de esta Ley, será determinado por períodos de imposición de un mes calendario, de la siguiente forma: al monto de los débitos fiscales, debidamente ajustados si fuere el caso, que legalmente corresponda al contribuyente por las operaciones gravadas correspondientes al respectivo período de imposición, se deducirá o restará el monto de los créditos fiscales, a cuya deducibilidad o sustracción tenga derecho el mismo contribuyente, según lo previsto en esta Ley. El resultado será la cuota del impuesto a pagar correspondiente a ese período de imposición.

### **Determinación de Débitos y Créditos fiscales**

A través del mecanismo de determinación de débitos y créditos se obtiene el IVA que le corresponde pagar al contribuyente. Como se mencionó anteriormente el débito fiscal esta representado por el impuesto que el contribuyente ordinario ha recibido con ocasión de las ventas y servicios prestados, representando la obligación que adquiere el contribuyente con la Administración Tributaria cada vez que realiza una venta o presta un servicio que este gravado con este impuesto. El crédito fiscal, está representado por el impuesto que ha cancelado el contribuyente por los bienes y servicios gravados que ha recibido de sus proveedores. Los débitos y créditos fiscales se aplican a cada período de imposición, es decir, de manera mensual, determinados de acuerdo a la contabilidad de la empresa.

El mecanismo de determinación esta regulado por las siguientes normas:

1. Sólo las actividades definidas como hechos imponible del impuesto establecido en esta Ley que generen débito fiscal o se encuentren sujetas a la alícuota impositiva cero tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente y se cumplan los demás requisitos

previstos en esta Ley. El presente artículo se aplicará sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones contenidas en esta Ley (artículo 33).

2. Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas, se deducirán íntegramente. Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, podrán ser deducidos, si no llevaren contabilidades separadas, en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en el período de imposición en que deba procederse al prorrateo. Para determinar el crédito fiscal deducible, deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales; aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total de los créditos fiscales sujetos al prorrateo, soportados con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o servicios efectuados, y dirigidos a la realización de operaciones gravadas y no gravadas. Este prorrateo deberá efectuarse en cada período de imposición, considerando únicamente las operaciones del mes en que se realiza (artículo 34).
3. El monto de los créditos fiscales que no resulte deducible, formará parte del costo de los bienes muebles y de los servicios objeto de la actividad del contribuyente y, en tal virtud, no podrán ser traspasados para su deducción en períodos tributarios posteriores, ni darán derecho a las compensaciones, cesiones o reintegros previstos en esta Ley para los exportadores. En ningún caso será deducible como crédito fiscal, el monto del impuesto soportado por un contribuyente que exceda del impuesto que era legalmente procedente, sin perjuicio del derecho de quien soportó el recargo indebido de pedir a su

vendedor o prestador de servicios, la restitución de lo que hubiera pagado en exceso. Para que proceda la deducción del crédito fiscal soportado con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, se requerirá que, además de tratarse de un contribuyente ordinario, la operación que lo origine esté debidamente documentada. Cuando se trate de importaciones, deberá acreditarse documentalmente el monto del impuesto pagado (artículo 35).

4. Para la determinación del monto de los débitos fiscales de un período de imposición se deducirá o sustraerá del monto de las operaciones facturadas el valor de los bienes muebles, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el período de imposición, siempre que se demuestre que dicho valor fue previamente computado en el débito fiscal en el mismo período o en otro anterior y no haya sido descargado previamente. Al monto de los débitos fiscales determinados conforme a esta Ley, se agregarán los ajustes de tales débitos derivados de las diferencias de precios, reajustes y gastos; intereses, incluso por mora en el pago; las diferencias por facturación indebida de un débito fiscal inferior al que corresponda, y, en general, cualquier suma trasladada a título de impuesto en la parte que exceda al monto que legalmente fuese procedente, a menos que se acredite que ella fue restituida al respectivo comprador, adquirente o receptor de los servicios. (artículo 36).

### **Regímenes de recuperación de Créditos Fiscales**

Otro de los beneficios fiscales que se encuentran consagrados en la Ley del IVA es la recuperación de créditos fiscales por los exportadores, es decir, que los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, tienen derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes con ocasión de su actividad de exportación.

## **Deberes Formales**

Los deberes formales son las obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos, de conformidad con el Glosario de Tributos Internos del SENIAT estos deberes se definen como “obligaciones impuestas por el Código Orgánico Tributario o por otras normas tributarias a los contribuyentes, responsables o determinados terceros” (p.9): En atención a las disposiciones establecidas en las leyes, en la Ley del IVA se establecen los siguientes:

### **Declaración y Pago**

Los sujetos pasivos, bien sea en calidad de contribuyentes, responsables y terceros, están obligados a declarar y pagar el impuesto que corresponda en el lugar, fecha y forma que señale el Reglamento (artículo 47 de la Ley del IVA). En este artículo también se hace mención a las normas complementarias para presentar las declaraciones por parte de los sujetos pasivos, y en especial la obligación de los adquirentes de bienes o receptores de servicios, así como de entes del sector público, de exigir al sujeto pasivo las declaraciones de períodos anteriores para tramitar el pago correspondiente.

En cuanto al caso de las importaciones, las mismas están establecidas en el artículo 48 de la Ley in comento, en los siguientes términos:

El impuesto que debe pagarse por las importaciones definitivas de bienes muebles será determinado y pagado por el contribuyente en el momento en que haya nacido la obligación tributaria y se cancelará en una oficina receptora de fondos nacionales o en las instituciones financieras o bancarias que señale el Ministerio de Finanzas.

El impuesto originado por las prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, será determinado y pagado por el contribuyente adquirente una vez que ocurra o nazca el correspondiente hecho imponible.

La constancia de pago del impuesto constituirá el comprobante del crédito fiscal respectivo para los contribuyentes ordinarios.

El pago de este impuesto en las aduanas se adaptará a las modalidades previstas en el Decreto N° 1.150 con Fuerza y Rango de Ley Orgánica de Aduanas.

En el artículo 49 se encuentra establecida la determinación de oficio por falta de declaración o pago por parte de los sujetos pasivos, o en cualquier otro supuesto de acuerdo con lo establecido en el Código Orgánico Tributario. Además se indica que si de según las disposiciones del Código fuere procedente la determinación sobre base presuntiva, la Administración Tributaria puede determinar la base imponible del contribuyente, estimando que el monto de las ventas y prestaciones de servicios de un período tributario no puede ser inferior al monto de las compras efectuadas en el último período tributario más la cantidad representativa del porcentaje de utilidades normales brutas en las ventas y prestaciones de servicios realizadas por negocios similares, según los antecedentes que para tal fin disponga la Administración.

Por otra parte el artículo 50 de la ley in comento, señala lo referente a los errores a favor o en contra de la Administración Tributaria, establece que los ajustes que se causen por créditos fiscales deducidos por el contribuyente en montos menores o mayores a los debidos, así como los que se originen por débitos fiscales declarados en montos menores o mayores a los procedentes, siempre que éstos no generen diferencia de impuesto a pagar, se deberán registrar en los libros correspondientes por separado y hasta su concurrencia, en el período de imposición en que se detecten, y se reflejarán en la declaración de dicho período. También se indica en este artículo que sólo se presentará declaración sustitutiva de los períodos objeto de ajustes, cuando éstos originen una diferencia de impuesto a pagar, tomando en cuenta el pago realizado en declaración sustituida, si fuere el caso, y sin perjuicio de los intereses y sanciones correspondientes.

## **Registro de Contribuyentes**

La Administración Tributaria tiene la obligación de llevar un registro actualizado de contribuyentes y responsables de este impuesto, de acuerdo a los sistemas y métodos que considere adecuados. Para tal fin se establecerá el lugar de registro y los deberes formales que deben cumplir los sujetos pasivos, quienes tienen la obligación de inscribirse en el mismo dentro de los plazos que se señalen (Artículo 51). También en este artículo se señala que los contribuyentes que posean más de un establecimiento en que realicen operaciones gravadas, tienen la obligación de individualizar en su inscripción cada uno de sus establecimientos y precisar la oficina sede o matriz donde debe centralizarse el cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta Ley y sus Reglamentos.

Y en los casos en los cuales el contribuyente incumpla con los requisitos y condiciones antes señalados, la Administración Tributaria procederá de oficio a su inscripción, imponiéndole la sanción pertinente.

Se establece en el artículo 52 ejusdem, que la Administración Tributaria llevará un registro de los sujetos exentos y exonerados y los mismos tienen la obligación de inscribirse en el mismo, la Administración tiene la facultad en caso de incumplimiento de este deber formal de proceder de oficio con el propósito de inscribirlos, imponiéndole la sanción pertinente.

Los contribuyentes tienen la obligación de comunicar a la Administración Tributaria, dentro del plazo y en los medios y condiciones que ésta establezca, todo cambio operado en los datos básicos proporcionados al registro y, en especial, el referente al cese de sus actividades (Artículo 53).

## **Emisión de documentos y registros contables**

Algunos autores hacen mención a que el IVA es un impuesto eminentemente documental, se dice esto debido a que las facturas y documentos equivalentes amparan el cobro del impuesto. Las facturas constituyen un dispositivo o

mecanismo de control fiscal, mediante el cual se puede realizar el cruce de información entre los diferentes sujetos pasivos de este impuesto y las mismas se deben emitir cumpliendo las disposiciones contenidas en la Resolución 320.

La Ley también establece que los contribuyentes tienen la obligación de registrar contablemente todas sus operaciones y llevar los registros y archivos adicionales que sean necesarios.

Un artículo que resulta importante para la presente investigación es el artículo 54 de la Ley in comento, ya que el mismo señala lo siguiente:

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de esta Ley están obligados a emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. En ellas deberá indicarse en partida separada el impuesto que autoriza esta Ley.

Las facturas podrán ser sustituidas por otros documentos en los casos en que así lo autorice la Administración Tributaria.

En los casos de operaciones asimiladas a ventas que, por su naturaleza no dan lugar a la emisión de facturas, el vendedor deberá entregar al adquirente un comprobante en el que conste el impuesto causado en la operación.

La Administración Tributaria podrá sustituir la utilización de las facturas en los términos previstos en esta Ley, por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer las características, requisitos y especificaciones que los mismos deberán cumplir.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes simplificados de facturación para aquellos casos en que la emisión de facturas en los términos de esta Ley, pueda dificultar el desarrollo eficiente de la actividad, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente. En toda venta de bienes o prestaciones a no contribuyentes del impuesto, incluyendo aquellas no sujetas o exentas, se deberán emitir facturas, documentos equivalentes o comprobantes, los cuales no originan derecho a crédito fiscal. Las características de dichos documentos serán establecidas por la Administración Tributaria, tomando en consideración la naturaleza de la operación respectiva.

De acuerdo con este artículo, los contribuyentes ordinarios tienen la obligación de emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. Sin embargo deja claro que la Administración

Tributaria tiene la facultad de sustituir la utilización de las facturas en los términos previstos en esta Ley, por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer las características, requisitos y especificaciones que los mismos deberán cumplir.

En cuanto a la oportunidad en que se debe emitir la factura el artículo 55 ejusdem establece los siguientes casos:

1. En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles;
2. En la prestación de servicios, a más tardar dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contraprestación, cuando le sea abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición.

Quando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la entrega de los bienes muebles, los vendedores deberán emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega o guía de despacho que ha de contener las especificaciones exigidas por las normas que al respecto establezca la Administración Tributaria. La factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho.

El artículo 56 de la ley in comento hace mención a la obligación que tienen los contribuyentes de llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales del caso para el control del cumplimiento de las disposiciones relativas al IVA. También deberán conservar en forma ordenada, mientras no esté prescrita la obligación, tanto los libros, facturas y demás documentos contables, como los medios magnéticos, discos, cintas y similares u otros elementos, que se hayan utilizado para efectuar los asientos y registros correspondientes. La Ley es específica que en especial, los contribuyentes deberán registrar contablemente todas sus operaciones, incluyendo las que no fueren gravables con el IVA, así como las nuevas facturas o documentos equivalentes y las notas de crédito y débito que emitan o reciban, en los casos de nuevas facturas por devoluciones en ventas.

En este artículo también se insta a que las operaciones deben registrarse en el mes calendario en que se consideren perfeccionadas, en tanto que las



notas de débitos y créditos se registrarán, según el caso, en el mes calendario en que se emitan o reciban los documentos que las motivan y que los contribuyentes deberán abrir cuentas especiales para registrar los impuestos o débitos fiscales generados y cargados en las operaciones y trasladados en las facturas, así como los consignados en las facturas recibidas de los vendedores y prestadores de servicio que sean susceptibles de ser imputados como créditos fiscales.

El mencionado artículo establece la facultad que tiene la Administración Tributaria para establecer mediante normas de carácter general, los requisitos, medios, formalidades y especificaciones que deben cumplirse para llevar los libros, registros, archivos y cuentas previstos en, así como los sistemas administrativos y contables que se usen a tal efecto y la facultad de la misma para establecer mediante normas de carácter general, los términos y condiciones para la realización de los asientos contables y demás anotaciones producidas a través de procedimientos mecánicos o electrónicos.

En el artículo 57 ejusdem se señala que la Administración Tributaria tiene la facultad de dictar las normas donde se establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplirse en la impresión y emisión de las facturas y demás documentos que se generen, en los siguientes términos:

La Administración Tributaria dictará las normas en que se establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplirse en la impresión y emisión de las facturas, y demás documentos que se generen conforme a lo previsto en esta Ley.

En todo caso, la factura o documento de que se trate deberá contener como mínimo los requisitos que se enumeran a continuación:

1. Numeración consecutiva y única de la factura o documento de que se trate. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva única por cada establecimiento o sucursal. Los agentes de retención a que se refiere el artículo 11 de esta Ley, emplearán una numeración distinta a la utilizada para emitir los documentos propios de sus actividades.

2. Número de Control consecutivo y único por cada documento impreso, que se inicie con la frase “N° de Control...”. Este número no estará relacionado con el número de facturación previsto en el numeral anterior, salvo que el contribuyente así lo disponga. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva única por cada establecimiento o sucursal. Si el contribuyente solicita la impresión de documentos en original y copias, tanto el original como sus respectivas copias deberán contener el mismo Número de Control. El orden de los documentos deberá comenzar con el Número de Control 01, pudiendo el contribuyente repetir la numeración cuando ésta supere los ocho (8) dígitos.

3. Nombre completo y domicilio fiscal del emisor, si se trata de una persona natural; o denominación o razón social y domicilio fiscal, si el emisor es una persona jurídica, comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico.

4. Número de inscripción del emisor en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseer este último.

5. Nombre completo del adquirente del bien o receptor del servicio, Número de inscripción Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseer este último.

6. Especificación del monto del impuesto según la alícuota aplicable, en forma separada del precio o remuneración de la operación.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos precedentes ocasionará que el impuesto incluido en el documento no genere crédito fiscal. Tampoco se generará crédito fiscal cuando la factura o documento no esté elaborado por una imprenta autorizada, si ello es exigido por las normas sublegales que desarrollan esta Ley; o cuando el formato preimpreso no contenga los requisitos previstos en los numerales 1, 2, 3 y 4 de este artículo. El Reglamento podrá exigir el cumplimiento de otros requisitos para la generación del crédito fiscal. En todo caso, el incumplimiento de cualquier otro requisito distinto a los aquí previstos, no impedirá la generación del crédito fiscal, sin perjuicio de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario por el incumplimiento de deberes formales.

La Administración Tributaria dictará las normas para asegurar el cumplimiento de la emisión y entrega de las facturas y demás documentos por parte de los sujetos pasivos de este impuesto, tales como la obligación de los adquirentes de los bienes y receptores de los servicios de exigir las facturas y demás documentos, en los supuestos previstos en esta Ley, en el Reglamento y en las demás disposiciones sublegales que la desarrollen. A los fines de control fiscal, la Administración Tributaria podrá igualmente establecer mecanismos de incentivos para que los no contribuyentes exijan

la entrega de las facturas y demás documentos por parte de los sujetos pasivos.

**Parágrafo Primero:** La Administración Tributaria podrá establecer normas tendentes a regular la corrección de los errores materiales en que hubiesen podido incurrir los contribuyentes al momento de emitir las facturas y cualquier otro documento equivalente que las sustituyan.

**Parágrafo Segundo:** En los casos de ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios cuyo pago por parte del adquirente sea efectuado mediante cheque, éste deberá emitirlo a nombre del contribuyente, según el nombre o razón social reflejado en el comprobante del Registro de Información Fiscal (RIF) del contribuyente. A los efectos de esta norma, los contribuyentes están obligados a exhibir en un lugar visible del establecimiento la copia del comprobante de inscripción del Registro de Información Fiscal (RIF).

**Parágrafo Tercero:** En las operaciones de ventas de exportación de bienes muebles corporales y de exportación de servicios, no se exigirá a los contribuyentes el cumplimiento de los requisitos, formalidades y especificaciones, a que se contrae el encabezamiento de este artículo para la impresión y emisión de las facturas y de los documentos equivalentes que las sustituyan.

En la Resolución N° 320, se amplían los requisitos que deben cumplir los sujetos pasivos para la emisión de facturas y documentos equivalentes.

Al hablar de comercio electrónico un aspecto muy importante a considerar es la emisión de documentos, dentro de los cuales se encuentra la “factura”, la misma se puede definir como:

El documento o recibo entregado por el vendedor al comprador como prueba que éste ha adquirido una mercancía determinada o recibido un servicio a un precio dado, y que representa por lo tanto, un derecho de cobro a favor del vendedor (...) se especifican los datos personales de ambos, las características de los productos, así como la fecha y precio de compra (Diccionario Espasa Economía y Negocios 1997, p. 427)

La factura constituye un medio probatorio para las operaciones mercantiles y desde el punto de vista tributario, específicamente en el caso del Impuesto al Valor Agregado representa una constancia de la realización de la operación y

del impuesto generado en la misma y sirve como soporte documental del derecho a la deducción impositiva.

En materia de comercio electrónico, Viloria y Fraga (2004), señalan que “...la revolución digital ha cambiado el modelo económico tradicional propiciando el surgimiento de una nueva dimensión en las comunicaciones e el comercio” (p. 249). Estos autores señalan además que con el comercio electrónico surge la posibilidad de realizar intercambio de bienes y servicios electrónicamente durante las veinticuatro (24) horas del día.

La posibilidad de facturar electrónicamente resulta una opción bastante favorable en cuanto al ahorro de costos que producen la emisión de facturas en papel aunado a la posibilidad de archivar de manera electrónica estos documentos. La factura electrónica es definida por los autores citados en el párrafo anterior como: “un conjunto de registros lógicos, almacenados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que documentan las operaciones empresariales o profesionales” (p. 250).

De acuerdo con esta definición la factura electrónica constituye un mensaje de datos, que está regulada por el Decreto-Ley que establece la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.148, de fecha 28 de Febrero de 2001.

### **Ventajas de la imposición indirecta y del Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al Valor Agregado se clasifica como se mencionó anteriormente incluido dentro de los impuestos indirectos, destacando que la imposición indirecta no incide sobre los consumidores en la forma que tradicionalmente se ha sostenido.

De acuerdo con Paz (2002), la Imposición indirecta se caracteriza por:

a. Permite limitar los consumos innecesarios, que contribuyen en menor medida al desarrollo.

b. Posee una potencia recaudadora que puede ayudar notablemente en el desarrollo de los países que encuentran en la disponibilidad de recursos financieros el principal obstáculo a su desarrollo.

c. Presenta facilidades de administración y recaudación que hacen de ella una institución mucho más factible en los países en vía de desarrollo que otros tributos personales y directos.

d. Permite mejorar la asignación de recursos y financiar el desarrollo con facilidad y eficiencia, cuando las circunstancias económicas e institucionales hacen imposible acudir a otras fuentes impositivas o no, con igual eficacia.

Por otra parte, en lo que respecta específicamente al Impuesto al Valor Agregado se caracteriza según Moya (2003) las características de este impuesto son las que se presentan a continuación:

- 1.-Establecido en una ley. Llamado igualmente principio de reserva legal, y es que todo tributo tiene que estar establecido en una ley.
- 2.-Es un Impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de riquezas o exteriorización de la capacidad contributiva.
- 3.-Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio, etc.
- 4.-Se puede decir que es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto con el movimiento económico de los bienes.
- 5.-No es un impuesto acumulativo o piramidal.
- 6.-No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
- 7.-El Impuesto es soportado o trasladado al consumidor final. (p. 275).

De la cita anterior se puede inferir que el IVA se caracteriza por ser un impuesto indirecto, real, no acumulativo que grava el consumo de bienes y servicios y abarca todo el circuito económico hasta el consumidor final y se está presente en las distintas etapas de la producción, distribución o comercialización.

### ***El comercio mundial y el comercio electrónico***

La Internet ha tenido un éxito tremendo, en menos de cuatro años desde que abriera sus puertas al crecimiento comercial, Internet se ha transformado en un mercado vibrante.

Según Wolhandler (1997) el éxito continuado y la expansión rápida de la Internet de hoy dependen de ocho requerimientos principales:

- a) Una red con un sistema común de direcciones que pueda conectar físicamente una multitud de recursos de computación.
- b) Una interfaz de browser gráfico intuitivo capaz de proveer la simplicidad de apuntar y hacer click en forma tal que los útiles del equipo y del programa faciliten encontrar y extraer la información deseada.
- c) Un mercado de agentes organizadores como motores de búsqueda, árboles de directorios y recursos de bancos de datos para organizar la información encontrada y proveer eslabones para dirigir el tráfico hacia los sitios de destino deseados.
- d) Un planteamiento de mercado para financiar a la Internet, que tome en cuenta el papel vital de los procesos organizadores centrales para establecer normas y promover la interconectividad, pero que también reconozca la importancia de estimular el sostenimiento por el mercado libre de una World Wide Web pública que pueda realizar eficazmente las transacciones comerciales.
- e) Políticas gubernamentales que estimulen un comercio libre o con un mínimo de reglamentaciones.
- f) Políticas gubernamentales que respalden las leyes internacionales sobre el derecho a la propiedad intelectual.
- g) Políticas gubernamentales que permitan el libre movimiento de información pública.
- h) Adopción de normas mundiales de autenticación.

El desarrollo prosigue en varios frentes. La Internet, inicialmente un fenómeno en idioma inglés, experimenta ahora en todo el mundo el surgimiento de sólidas estructuras en idiomas locales, ayudadas por directorios y útiles de búsqueda en los idiomas locales.

Allí donde las poblaciones locales de usuarios de la Internet han alcanzado proporciones grandes, las firmas comerciales "en línea" concentran sus esfuerzos de venta, como servicios entre empresas, productos financieros, productos de consumo y entretenimiento, así como directorios en idioma local y útiles de búsqueda para organizar el contenido local.

En algunas regiones donde existe una concentración máxima de usuarios de la Internet, los ofrecimientos de las firmas locales en línea se extienden a alimentos preparados con entrega a domicilio, reservaciones en restaurantes y de cuidados personales, compras en tiendas de comestibles con entrega a domicilio y reparación de automóviles, incluyendo la recogida y entrega de su automóvil.

La naturaleza cada vez más transparente y fluída de las comunicaciones mundiales a través de la Internet está incentivando al comercio mundial. La Internet ha transformado nuestras formas de comunicación de una orientación local a redes mundiales en las que la distancia es invisible a los usuarios. En un sentido, la geometría de la distancia de nuestras comunicaciones ha disminuído hasta cerca de cero, lo que fomenta las relaciones a larga distancia de empresarios esperanzados que establecen un sitio en la Internet.

El resultado de comprar a distancia ha transformado la industria del transporte, no por aumentar el número de los nuevos vehículos de transporte, sino por agregar un elemento informativo puro a cada envío que coordina el movimiento de las mercancías entre los camiones, ferrocarriles, aviones y barcos que transportan los bienes.

En una industria tras otra, la confianza creciente en la información está transformando las relaciones entre las compañías y los clientes. Esta nueva clase de relaciones, a su vez, fomenta nuevas instituciones capaces de

satisfacer las nuevas necesidades de un planeta en el que la comunicación es a escala mundial.

No importa la facilidad con que se puede hacer un pedido a una compañía situada en el otro lado del mundo, los riesgos tradicionales de la compra a distancia no han desaparecido. De hecho, han aumentado. La distancia y el costo agregado del transporte hacen que aumenten muchos riesgos, mientras que al mismo tiempo reducen la habilidad de resolver fácilmente las dificultades que inevitablemente surgen. Esta es la situación que las tecnologías de autenticación procuran abordar en un número de formas.

Al presente la seguridad de las transacciones electrónicas usualmente se limita a la transmisión de información cifrada entre las computadoras. Las formas seguras de cifrar información, junto con la creciente pericia con que los comerciantes presentan sus mercancías y practican el comercio electrónicamente, son suficientes para el comercio electrónico de la actualidad.

Excepto los casos en que los productos requieren una negociación final personal, parece ser que la falta de confianza en el sistema y en los comerciantes involucrados en la transacción es la razón principal por la que la mayoría de las transacciones generadas por la Internet se concluyan en efecto fuera de la Internet. El contacto personal les da a los compradores la seguridad de que la compañía que está detrás del sitio en la Internet realmente existe y está preparada para desempeñar su cometido.

Las compras realizadas con tarjetas de crédito o débito representan solamente una pequeña fracción de todos los negocios que se efectúan hoy. La mayoría de las transacciones comerciales ocurren entre socios comerciales conocidos quienes ofrecen condiciones de pago y líneas de crédito tradicionales. El potencial que ofrece la autenticación y verificación para el perfeccionamiento de estas transacciones comerciales es igualmente grande.

A medida que las nuevas habilidades de comunicación dan lugar a la creación de nuevas instituciones, podemos prever servicios de apoyo a transacciones basadas en información que harán uso de los medios de



autenticación y los servicios de "terceras partes de confianza" para sostener transacciones extensas de varios tipos.

Las llamadas compañías aseguradoras encontrarán maneras de reducir los riesgos en la transacción para los compradores y los vendedores a lo largo de toda la cadena de valores. Sus servicios agregarán valor y crecimiento al comercio mundial y permitirán la formación de sociedades entre partes que nunca se hubieran atrevido a comerciar en un entorno de menor intensidad informativa.

El alcance personal ilimitado exigirá un nuevo nivel de control de la intimidad: el acceso a la comunicación se limita a la voz solamente, hasta tanto la persona que recibe la llamada permite también el acceso visual. A las partes autenticadas (por ejemplo: padres, hijos, empleados) se les puede otorgar acceso ilimitado habitual.

Monitores a distancia transferirán hacia el dueño de casa o empresario distante el toque de timbres de puertas y le permitirán observar y conversar con los visitantes, aun cuando no se encuentran físicamente en el edificio.

Con la autenticación a distancia se puede verificar con las compañías de servicios la identidad del personal doméstico antes de autorizar la apertura a distancia de las cerraduras de puertas, y se puede incluir cámaras fotográficas para observar y registrar la visita, y luego notificar a los dueños que el visitante ha partido. Este ejemplo está a un paso corto de los sistemas de seguridad actuales, y partes del mismo ya se utilizan hoy.

El potencial de los telesensores y la operación a distancia de todo tipo ofrece oportunidades para enriquecer nuestras vidas. Ya se llevan a cabo consultas médicas con especialistas situados a miles de kilómetros de distancia.

Nuestro pequeño mundo se achica a medida que superamos el tiempo y el espacio para realizar nuestro comercio a escala mundial. Las nuevas instituciones que surgirán para sostener a nuestro mundo cada vez más conectado servirán a las partes aventajadas y menoscabadas del planeta.

Las regiones menos desarrolladas tendrán acceso a los productos y servicios del mundo desarrollado, y podrán presentar sus mercancías para competir en

los mercados del mundo desarrollado. El acceso a la cultura, conocimiento y servicios del mundo desarrollado impulsará al desarrollo por medio de decisiones económicas más prudentes alcanzadas gracias a la mayor información disponible.

Las limitaciones debidas a riesgos de realizar transacciones comerciales a distancia se pueden reducir mediante la información en tiempo real, la que es técnicamente factible. Esto incluye servicios nuevos, como la autenticación y validación y el endoso del comprador y vendedor por terceros, como aseguradores y financistas.

### **Comercio electrónico en el comercio exterior**

Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) los negocios electrónicos van a traer aparejadas muchas ventajas respecto de la forma tradicional de comerciar. En primer lugar, producirán una drástica reducción de los costos operativos en las transacciones comerciales. Tradicionalmente, una operación comercial requiere la intermediación de personas, el uso de papel, y otros costos. La automatización que traen las computadoras conectadas a la red permite ahorrar tiempo y dinero.

Asimismo, se generarán nuevas oportunidades de negocios, tanto para los consumidores y usuarios como para las empresas. Para ambos, el mercado se potencia con una cantidad y variedad impresionante de nuevos productos, que se pueden adquirir en cualquier parte del planeta. Las empresas a su vez llegan a consumidores y lugares nunca antes imaginados. Y también surgen nuevas oportunidades de negocios, nuevos desarrollos para programadores.

La ventaja más evidente es que permite acceder a la información necesaria para que exista una excelente concurrencia entre la oferta y la demanda, favoreciendo el acercamiento entre las partes y a un costo sensiblemente inferior a las otras formas conocidas más tradicionales.

A través de este medio, ambas partes de una operación comercial están en condiciones de conocer, en tiempo real, información vital para la concreción de

las operaciones: precios, cantidades ofrecidas, cantidades demandadas, calidades, tiempos de entrega, entre otros. Esta ventaja es válida para los distintos bienes y servicios que pueden ofrecerse a través de Internet.

En lo que respecta a los bienes intangibles y servicios, el comercio por Internet adiciona un componente singular ya que las distancias entre el mercado oferente y el demandante desaparecen, eliminando las ventajas comparativas resultantes de la ubicación geográfica. Se amplía así la posibilidad de promocionar y vender en el exterior, servicios tradicionalmente poco transables como el turismo y los servicios profesionales. En este último caso, se destacan los servicios contables y de auditoría, arquitectura y diseño, ingeniería, asesoramiento legal, bienes raíces, capacitación a distancia, entre otros.

Sin embargo, debe destacarse que si bien el comercio electrónico contribuye a reducir las dificultades que enfrentan los productores más pequeños para aumentar el grado de competitividad de sus productos, las principales subsisten con independencia de la utilización de la vía electrónica.

Esta consideración obliga a limitar las oportunidades que brinda el comercio electrónico a las empresas actual o potencialmente competitivas, es decir, aquellas que han superado un cierto umbral en materia de competitividad, compatible con las exigencias del mercado internacional.

Por último, la facilidad que provee el medio electrónico de comunicación y transmisión de datos (inclusive imagen y sonido) permitiría potencializar las oportunidades a través del armado de redes de productores de bienes similares, cuya producción individual fuera insuficiente para satisfacer demandas externas.

Todo lo dicho, referido a las posibilidades de exportación, puede verse también desde la perspectiva de la importación. De hecho, es perceptible el desarrollo de compras desde el exterior, vía Internet, de libros, software, música, entre otros (Campagnale, 2002)

### ***Principios Tributarios del Comercio Electrónico***

De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2000), los principios que aplican los gobiernos a la tributación del comercio convencional deben igualmente aplicarse al comercio electrónico, esta organización hace mención a los siguientes:

- **Neutralidad** – se debe procurar que la tributación sea equitativa entre las formas de comercio electrónico y entre el comercio convencional y electrónico, evitando así la doble tributación o la no tributación no intencional.
- **Eficiencia** – se deben minimizar en la medida de lo posible los costos de cumplimiento para los negocios y los costos de administración para los gobiernos.
- **Certeza y simplicidad** – las reglas tributarias deben ser claras y fáciles de comprender, de modo que los contribuyentes sepan donde se encuentran.
- **Efectividad e imparcialidad** – la tributación debe producir la cantidad correcta de impuestos en el momento apropiado, y el potencial de evasión y elusión debe ser minimizado.
- **Flexibilidad** – los sistemas de tributación deben ser flexibles y dinámicos para asegurar que se mantengan al corriente de los avances tecnológicos y comerciales. (p. 2)

El Comité de Asuntos Fiscales de esta organización considera que estos principios pueden ser aplicados mediante las reglas tributarias existentes y, por lo tanto, cualesquiera medidas administrativas nuevas o revisadas en el marco de estas reglas deben dirigirse hacia la aplicación de los principios de tributación existentes y no se debe pretender que los mismos impongan un tratamiento tributario discriminatorio al comercio electrónico.

Las tecnologías que sirven de base al comercio electrónico ofrecen oportunidades significativas para mejorar los servicios a los contribuyentes, los cuales deben ser activamente procurados por los gobiernos, y el proceso de implementación de estos principios requiere un intenso diálogo con los negocios, con los grupos de contribuyentes que no constituyen negocios y con las economías de países no miembros de la OCDE.

### **Bases Legales**

Las implicaciones de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico se fundamentan en los siguientes ordenamientos jurídicos:

#### ***Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela***

Publicada en Gaceta Oficial No 5.453 del 24 de marzo de 2000 (Segunda Versión), previa publicación en Gaceta Oficial No 36.860 del 30 de diciembre de 1999 (Primera Versión).

La Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela garantiza la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, define principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos. Así como procura la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo a los principios tributarios establecidos, definidos anteriormente, vela por la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustenta para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

### ***Código Orgánico Tributario***

Publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001. Este Código representa la normativa legal que establece los lineamientos por los cuales debe regirse la materia tributaria en el ámbito nacional. Las disposiciones del Código Orgánico Tributario son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos.

Las normas de este Código rigen 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 dictadas en su ejecución.

### ***Código de Comercio***

El Código de Comercio vigente en Venezuela fue publicado en la Gaceta N° 475 Extraordinaria del 21 de diciembre de 1955. El mismo rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes.

Regula además los documentos que comprueban la realización de operaciones, desde la perspectiva del contrato de compraventa mercantil.

El Código de Comercio Venezolano es de vieja data, razón por la cual no establece tácitamente las normas para regular el comercio electrónico como tal, sin embargo como las operaciones efectuadas por medios electrónicos poseen la naturaleza de mercantiles se deben aplicar las disposiciones establecidas para el comercio convencional.

### ***Ley sobre mensajes de datos y firmas electrónicas***

Decreto con fuerza de ley sobre mensajes de datos y firmas electrónicas según Gaceta Oficial N° 37.148 de fecha 28 de febrero de 2001. Este decreto ley 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.

Esta Ley es aplicable a los Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas independientemente de sus características tecnológicas o de los desarrollos tecnológicos que se produzcan en un futuro. A tal efecto, sus normas serán desarrolladas e interpretadas progresivamente, orientadas a reconocer la validez y eficacia probatoria de los Mensajes de datos y Firmas Electrónicas.

### ***Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA)***

Según la ley de reforma publicada en Gaceta Oficial N° 37.999, de fecha 11 de Agosto de 2004. Esta Ley que rige el gravamen al valor agregado, es un impuesto de naturaleza indirecta, que grava el consumo de bienes y servicios; es decir, recae sobre la adquisición y no sobre la persona que compra el bien. Se da bajo la modalidad de valor agregado, es decir que se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de producción, importación y distribución. Es un impuesto real, ya que no tiene en cuenta las condiciones del sujeto pasivo. Es un impuesto neutral, puesto que grava las ventas en todas las etapas con alícuotas uniformes. Es un impuesto de fácil recaudación, ya que la Administración Tributaria puede efectuar controles cruzados entre los débitos y créditos fiscales.

### ***Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (RLIVA)***

El Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado vigente fue publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.363 de fecha 12 de Julio de 1999.

En este Reglamento están plasmados todos los artículos relacionados con la base imponible, el periodo de imposición, la alícuota a aplicar, quienes deben pagar este impuesto, entre otros, desarrollando y ampliando las disposiciones establecidas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

### ***Resolución 320 Disposiciones relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y Otros Documentos***

Esta Resolución fue publicada el 28 de Diciembre de 1999, en la cual se establecen los lineamientos y requisitos relacionados con la impresión y emisión de facturas y otros documentos, relativos al Impuesto al Valor Agregado en Venezuela.

### ***Decreto N° 825 mediante el cual se declara el acceso y uso de Internet como política prioritaria para el desarrollo cultural, económico, social y político de Venezuela***

En fecha 10 de Mayo de 2000 fue dictado por el Presidente de la República el Decreto N° 825, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.955 del 22 de Mayo de ese mismo año el presente decreto, mediante el cual se declara el acceso y uso de Internet como una política prioritaria para el desarrollo de diferentes sectores, entre ellos el cultural, económico, social y político del país.

Este decreto se dicta en atención a las disposiciones constitucionales que reconocen la ciencia, tecnología y los servicios de información como medios fundamentales para el desarrollo del país en todos sus niveles.



**Cuadro 1**  
**Operacionalización de las Variables**

Objetivos Específicos	Variable Nominal	Variable Real	Indicadores	Técnicas e Instrumentos
Identificar los procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela.	Implicaciones de la aplicación del IVA sobre las operaciones de Comercio Electrónico en Venezuela	Procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela	Categorías de procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela. Requisitos mínimos indispensables para realizar operaciones de comercio electrónico	Observación y Revisión Documental, presentación resumida, resumen analítico y análisis crítico
Describir los elementos de las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, potencialmente sujetos a la aplicación del Impuesto al valor agregado.		Elementos que integran las operaciones de comercio electrónico sujetas al IVA	Sujeto Activo Hechos imponible (Aspecto material, sujetos pasivos, temporalidad y territorialidad) No sujeción y beneficios fiscales Obligación Tributaria (Base Imponible, alícuotas impositivas, cuota tributaria) Deberes Formales (Emisión de documentos, declaración y pago)	Observación y Revisión Documental, presentación resumida, resumen analítico y análisis crítico
Establecer el fundamento legal que regula actualmente las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado en Venezuela		Fundamento Legal que regula las operaciones de comercio electrónico sujetas al IVA	Aspectos relacionados con el Comercio Electrónico en la normativa venezolana  Aspectos en los que se presentan contradicciones y/o vacíos legales	Observación y Revisión Documental, presentación resumida, resumen analítico y análisis crítico/Matrices de Análisis
Considerar los beneficios y perjuicios de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de comercio electrónico en Venezuela		Beneficios y Perjuicios de la aplicación del IVA sobre las operaciones de comercio electrónico	Beneficios y Perjuicios de la aplicación del IVA sobre las operaciones de comercio electrónico para los sujetos pasivos Beneficios y Perjuicios de la aplicación del IVA sobre las operaciones de comercio electrónico para la Administración Tributaria	Observación y Revisión Documental, presentación resumida, resumen analítico y análisis crítico

**Fuente:** Elaboración Propia 2005.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

El mundo actual se ha convertido en una carrera constante hacia formas mejores de existencia, formas más completas, más satisfactorias y más ricas en conocimientos. La complejidad de la vida moderna no ha permitido distinguir con facilidad qué modalidades serán más exitosas en el logro de los fines propuestos, es por ello que nace la necesidad de analizar las ventajas y desventajas de cada modelo, sus pros y sus contras, sus aportes y limitaciones.

Esta tarea la realiza el ser humano en la forma cotidiana de su vida diaria; pero sin embargo, para muchas áreas de su existencia esto resulta insuficiente, es por ello que se necesitan procedimientos más rigurosos, más sistemáticos y más críticos, que necesitan de un respaldo más científico.

En el presente Capítulo se expone el marco metodológico utilizado para desarrollar la investigación referida a las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela.

Incluye aspectos relacionados con el tipo de investigación, el diseño de la misma, la unidad de análisis, las técnicas e instrumentos de recolección de información, la validez de los mismos y las técnicas de análisis e interpretación de los datos. A continuación se presenta la exposición de cada uno de estos aspectos:

#### ***Tipo de Investigación***

Una vez que se ha planteado el problema y los objetivos de la investigación es necesario delimitar el tipo de investigación, al respecto Hurtado (2000), señala "...el tipo de investigación está dado por el objetivo general" (p.113).

Este autor hace mención a diez categorías generales, dentro de las cuales se encuentra la investigación analítica, este es el tipo de investigación que se corresponde con el presente estudio, ya que el objetivo general está referido a analizar las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela.

Para el autor citado en el párrafo anterior, la investigación analítica “tiene como objetivo analizar un evento y comprenderlo en términos de sus aspectos más evidentes (...) propicia el estudio y la comprensión más profunda del evento en estudio” (p.269).

Se indica la investigación analítica, ya que para alcanzar el objetivo general de la misma, es necesario en primer lugar identificar los procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela, así como describir los elementos de las operaciones de comercio electrónico en el país, potencialmente sujetos a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, establecer el fundamento legal que regula actualmente las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado en Venezuela y finalmente considerar los beneficios y perjuicios de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, para poder analizar cuales son las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en el país.

### ***Diseño de la Investigación***

El diseño de la investigación, de acuerdo con Hernández y otros (2003), es el “plan o estrategia que se desarrolla para obtener la información que se requiere en una investigación” (p.185). Para desarrollar la presente investigación se utilizó un diseño eminentemente documental, este tipo de diseño es definido por Arias (2004), de la siguiente manera:

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. Como en toda investigación el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. (p.25)

En vista de que la investigación estaba referida al análisis de las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, se realizó un estudio de las diferentes bibliografías, ponencias, conferencias, leyes y normativas relacionadas con la materia.

### ***Unidad de Análisis***

En toda investigación es fundamental que el investigador, tenga definido los elementos que desea estudiar, esto significa que es necesario determinar precisar la unidad de estudio o unidad de análisis, al respecto Hurtado (2000), señala: “la unidad de estudio se refiere al contexto, al ser o entidad poseedores de la característica, evento, cualidad o variable que se desea estudiar...” (p.151). Además este autor indica que las unidades de estudio se deben definir de manera tal que por medio de ellas se pueda dar una respuesta a las interrogantes de la investigación.

En la presente investigación la unidad de estudio o de análisis está representada por la aplicación del impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de Comercio electrónico en Venezuela.

### ***Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos***

Una vez que se ha seleccionado el tipo y el diseño de la investigación, la etapa siguiente es recolectar los datos o informaciones necesarios para alcanzar los objetivos de la investigación. Con respecto a las técnicas de recolección de datos Morles (1997), señala: “Esta acción es la expresión operativa del diseño de investigación, la especificación concreta de cómo se hará la investigación” (p.18).

En la presente investigación para el análisis profundo de las fuentes documentales, se utilizaron las técnicas de observación y revisión documental, presentación resumida, resumen analítico, y análisis crítico, a partir de la observación documental como punto de partida en el análisis de fuentes documentales, mediante una lectura general de los textos.

En cuanto a los instrumentos de recolección de datos “En la mayoría de las investigaciones es menester utilizar objetos materiales (instrumentos) para recoger o medir las observaciones” (Morles 1997, p.18).

En este caso se utilizaron como instrumentos las matrices de análisis de contenido: instrumento este de la técnica de la observación, se caracteriza por presentar una serie de aspectos a relacionar y contrastar entre las leyes y normas a estudiar para facilitar el detalle sobre las mismas.

### ***Validez de los Instrumentos***

En relación con la validación de los instrumentos, Hurtado (2000) señala: “la validez se refiere al grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir, mide todo lo que el investigador quiere medir y sí mide sólo lo que se quiere medir” (p.433).

Los instrumentos de medición deben mostrar lo que interesa medir con facilidad y eficiencia. Para la evaluación de los mismos hay que considerar su validez y confiabilidad. La validez “es la habilidad de un instrumento de investigación de medir lo que se ha propuesto” (Namakforoosh, 2002, p. 227).

La validación de los instrumentos se llevó a cabo mediante la consulta a expertos: uno en metodología, uno en redacción y ortografía, tres expertos en contenido, que actuaron como jueces externos juzgando críticamente los enunciados permitiendo realizar los ajustes necesarios.

Para calcular la validez de las matrices de análisis de contenido se utilizó el “Coeficiente de Validez de Contenido” planteado por Hernández (2002), de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$C_{vc_t} = \frac{\sum C_{vc_{ic}}}{N} = \left[ \left[ \frac{\sum X_i / J}{V_{mx}} \right] - p_{ei} \right] \left( \frac{1}{N} \right)$$

Donde:

N= número total de criterios que validan el instrumento de recolección de datos.

$\sum X_i$  = sumatoria de los puntajes asignados por cada juez J a cada uno de los criterios.

$V_{mx}$  = valor máximo de la escala utilizada por los jueces.

$P_{ei}$  = probabilidad del error por cada criterio (probabilidad de concordancia aleatoria entre jueces)

J = número de jueces asignado puntajes a cada criterio.

Se utilizaron los siguientes criterios:

Presentación del Instrumento	= 1
Claridad	= 2
Pertinencia	= 3
Relevancia del Contenido	= 4
Factibilidad de Aplicación	= 5

La escala utilizada fue la siguiente:

Excelente	= 4
Bueno	= 3
Regular	= 2
Deficiente	= 1

Teniendo que el Valor máximo de la escala ( $V_{mx}$ ) utilizada es 4 y tomando en cuenta la opinión de los 5 expertos (jueces) se tiene lo siguiente:

Para la Matriz de Análisis de Contenido I:

Criterios	Número de Jueces					$\sum x_{ij}$	Mx	Cvci	Pei	Cvcic
	1	2	3	4	5					
1	4	4	4	4	4	20	4	1	0,00032	0,99968
2	4	4	4	4	4	20	4	1	0,00032	0,99968
3	4	4	4	4	4	20	4	1	0,00032	0,99968
4	4	3	4	3	3	17	3,4	0,85	0,00032	0,84968
5	3	4	4	4	4	19	3,8	0,95	0,00032	0,94968
<b>Cvct</b>	<b>0,95968</b>									4,7984

Este coeficiente de validez de contenido indica que esta matriz de análisis, se encuentra en un rango aceptable de validez, ya que de acuerdo con este autor se considera aceptable sí los valores están en el rango de:

$$0,80 \leq \text{Cvct} \leq 1,00.$$

Para la Matriz de Análisis de Contenido II:

Criterios	Número de Jueces					$\sum x_{ij}$	Mx	Cvci	Pei	Cvcic
	1	2	3	4	5					
1	4	4	4	4	4	20	4	1	0,00032	0,99968
2	4	4	4	4	4	20	4	1	0,00032	0,99968
3	4	4	4	4	4	20	4	1	0,00032	0,99968
4	4	3	3	3	3	16	3,2	0,8	0,00032	0,79968
5	3	3	4	4	4	18	3,6	0,9	0,00032	0,89968
<b>Cvct</b>	<b>0,93968</b>									4,6984

Este coeficiente de validez de contenido indica que esta matriz de análisis, se encuentra en un rango aceptable de validez.

### ***Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos***

El procesamiento y análisis de los datos se iniciaron con la búsqueda y observación de los hechos contenidos en los materiales escritos, leyes normas, fuentes electrónicas, y demás documentos consultados que resultaron de interés para la investigación. Esta lectura inicial estuvo precedida de varias lecturas más detenidas y rigurosas de los materiales consultados, con la finalidad de captar

sus planteamientos esenciales y aspectos lógicos de sus contenidos, con el propósito de extraer de ellos los datos bibliográficos útiles para el estudio.

Los pasos concretos que se siguieron para efectuar el procesamiento y análisis de contenido fueron:

- a. Después de definir las variables que intervienen en el problema, fue preciso encontrar para éstas indicadores en los documentos investigados.
- b. Luego se realizó un arqueo de los documentos relevantes para la investigación.
- c. Se realizó una revisión del contenido de los materiales. Cuyo objetivo era encontrar los aspectos concretos que podían identificarse con las variables y los indicadores ya definidos.
- d. Luego los datos relacionados con las leyes y demás normas se procesaron y analizaron utilizando para ello las matrices de análisis diseñadas para tal fin, para generar de estas las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Para proceder al análisis como tal, se utilizaron técnicas lógicas: Análisis de Contenido, abarcando las relaciones existentes entre el nivel sintáctico (expresiones y/o palabras) de los textos y sus niveles semánticos (significados) y pragmáticos (aplicabilidad), para finalmente realizar la interpretación de la información (hermenéutica). Para tal fin se analizaron las diferentes fuentes documentales, referidas con la normativa legal. La idea era relacionar el significado de cada una de las palabras contenidas en los textos, con su aplicabilidad, para finalmente hacer una interpretación de los mismos.



## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS DE CONTENIDO**

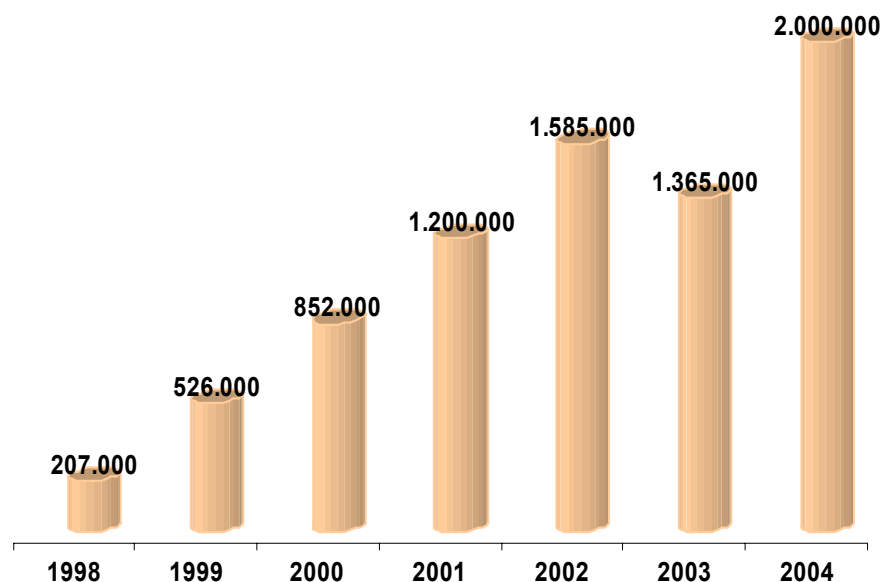
En este Capítulo se presenta el estudio de las implicaciones de carácter tributario de la aplicación del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, el mismo está relacionado con el análisis de los materiales escritos, leyes normas, fuentes electrónicas, y demás documentos consultados que resultaron de interés para la investigación.

Para el análisis de contenido se empleó la metodología de investigación descrita en el Capítulo anterior, el análisis se desarrolló utilizando técnicas de observación y revisión documental, presentación resumida, resumen analítico, y análisis crítico, mediante las matrices de análisis y síntesis de la información, con la finalidad de alcanzar los objetivos planteados con sus respectivas variables e indicadores, de conformidad con la operacionalización de las mismas.

#### ***Procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela***

En los últimos años el comercio electrónico ha ido ocupando un lugar cada vez más importante en las operaciones mercantiles de los países desarrollados. Esta situación ha empezado a extenderse hacia los países en vías de desarrollo, Venezuela no escapa a esta situación y un número elevado de personas naturales y jurídicas son miembros de una red electrónica a través de Internet.

De acuerdo con un estudio realizado por Tendencias Digitales presentado en el año 2004, la cantidad de venezolanos que accede a internet para el año 2004 ascendía a dos millones (2.000.000) usuarios, a continuación se presenta el siguiente gráfico, que demuestra esta situación:



**Gráfico 2. Número de Usuarios de Internet en Venezuela.** Con base en el Estudio de Indicadores de Penetración y uso de Internet, de Tendencias Digitales 2004.

Como se aprecia en el Gráfico 2, en Venezuela el número de usuarios de la Internet ha ido aumentando en los últimos seis (7) años, ya que para el año 1998 el número de usuarios era de doscientos siete mil (207.000) y para el año 2004 el número de usuarios ascendía a dos millones (2.000.000) de usuarios, de acuerdo con los datos suministrados por este estudio.

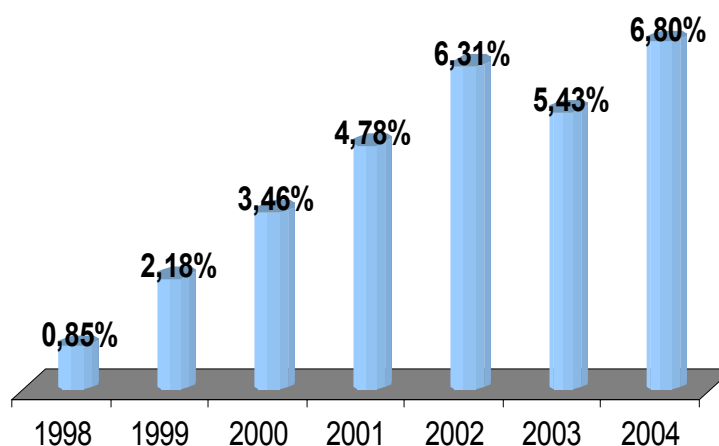
En el mismo se presentan además los porcentajes de penetración en la población total, a continuación se presenta información al respecto:

## Cuadro 2

### Porcentajes de Penetración

Años	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Nº de Usuarios	207.000	526.000	852.000	1.200.000	1.585.000	1.620.000	2.000.000
%	0,85	2,18	3,46	4,78	6,31	5,43	6,80

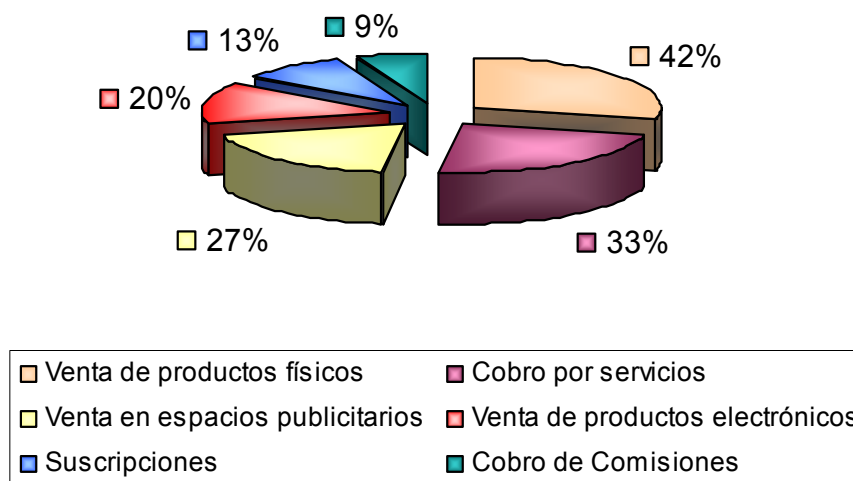
**Fuente:** Estudio de Indicadores de Penetración y uso de Internet, Octubre 2003, de Tendencias Digitales 2004.



**Gráfico 3. Porcentajes de Penetración.** Con base en el Estudio de Indicadores de Penetración y uso de Internet, Octubre 2003, de Tendencias Digitales 2004.

De acuerdo con el gráfico anterior, para el año 1998 el porcentaje de penetración era 0,85% y para el año 2004 este porcentaje ascendía a 6,80%, lo cual indica que en los últimos seis (7) años el mismo ha variado 6%, esto quiere decir que en Venezuela cada año se incrementa el número de personas tanto naturales como jurídicas que utilizan la internet.

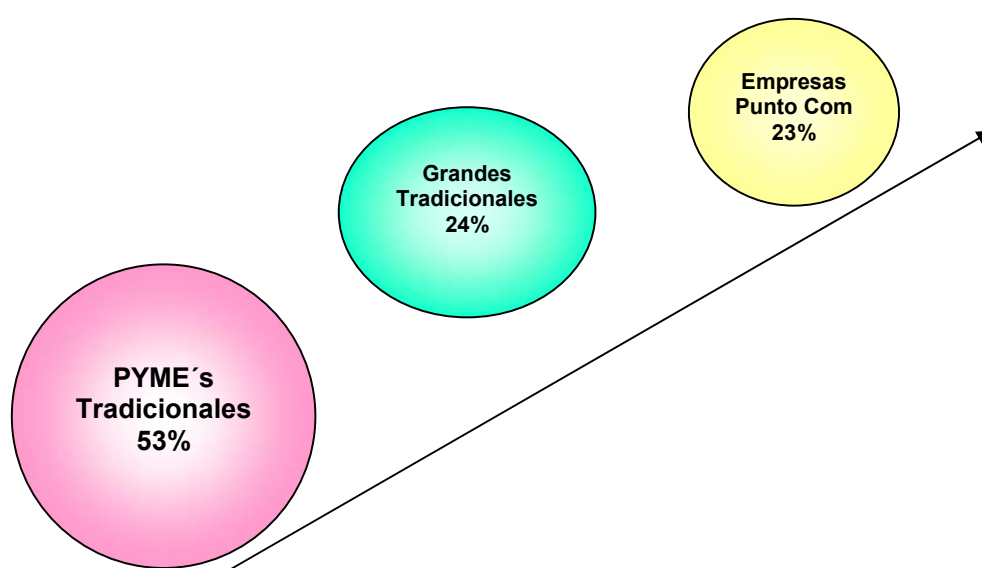
Otro de los aspectos analizados en cuanto a los procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela fueron las categorías de operaciones de comercio electrónico o modelos de negocios, obteniendo que la venta de productos físicos y el cobro de servicios, se constituyen en los dos modelos de negocios más comunes entre las empresas con presencia en internet en el país, a continuación se presenta información al respecto:



**Gráfico 4. Categorías de operaciones de comercio electrónico.** Con base en Encuesta Coyuntura Web, Junio 2003, de Tendencias Digitales 2004.

Como se observa en el Gráfico 4, las categorías de operaciones de comercio electrónico en Venezuela incluyen venta de productos físicos 42%, cobro por servicios 33%, venta en espacios publicitarios 27%, venta de productos electrónicos 20%, suscripciones 13% y cobro de comisiones 9%. Destacando que tienen mayor porcentaje son las ventas de productos físicos y el cobro de servicios. De conformidad con lo establecido en los artículos 3 y 4 de la Ley del IVA (mencionados detalladamente en el Capítulo II), la mayor parte de estas operaciones se encuentran sujetas a este impuesto.

Adicionalmente se analizó el Balance de los Negocios Digitales en Venezuela, presentado por Jiménez (2004), esta autor señala que al realizar un estudio del mapa de los negocios digitales en Venezuela, que incluyó una muestra de más de mil (1.000) empresas con presencia en internet en el país, registradas en la primera edición del Directorio Web de Venezuela (2003), aplicando estadísticas multivariantes se identificaron tres (3) segmentos de mercado bien diferenciados, los cuales se presentan a continuación:



Brochuware (Imagen de la Empresa)

**Gráfico 5. Mapa de los Negocios Digitales en Venezuela.** Con base en el Balance de los Negocios Digitales en Venezuela, Jiménez 2004 de Tendencias Digitales.

Como se observa en el gráfico 5, según el estudio realizado por este autor, el mercado se divide en tres segmentos, que se describen a continuación:

- a. El primer segmento, denominado por este autor como “PYME’s Tradicionales” representa 53% del total de empresas con presencia en internet, están conformadas principalmente por pequeñas y medianas

empresas que operan en sectores del comercio, la industria y los servicios, esta proporción esta constituida principalmente por empresas de capital venezolano. Muestran la más baja penetración de computadoras personales, su presencia en internet está orientada a promover la imagen de la empresa (brochurware), debido a que el principal beneficio que obtiene de la red es el despliegue de la presentación corporativa en un medio digital.

- b. El segundo segmento, denominado “Grandes Tradicionales” representa 24% del mercado, está conformado por grandes empresas. Este grupo concentra sus ventas en otras empresas y presenta la mayor proporción de capital extranjero, este segmento muestra mayor antigüedad en internet. A diferencia del segmento anterior este tipo de empresas utiliza internet como plataforma para ahorrar costos de operación y prestar un mejor servicio a sus clientes.
- c. El tercer segmento, denominado “Empresas PuntoCom” representa 23% del total de las empresas, este grupo está conformado por empresas pequeñas y medianas que utilizan en su mayoría internet como medio natural de hacer negocios. Presentan una elevada penetración de computadoras personales y venden tanto a empresas como a consumidores finales. A diferencia de los segmentos anteriores, en este grupo utilizan internet como una oportunidad para incrementar sus ventas y una proporción elevada de sus operaciones se realizan a través de internet.

### **Categorías de las operaciones en el comercio electrónico**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2000), ha diferenciado veintiséis (26) categorías de operaciones o transacciones típicas de comercio electrónico, en un documento producto del trabajo realizado por el Grupo de Asesoramiento Técnico (TAG) en las reuniones celebradas en

los meses de Septiembre de 1999 y Febrero de 2000. Estas categorías son las siguientes:

- 1. Procesamiento de pedido electrónico de productos tangibles:** El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de productos tangibles y hace el pedido directamente al proveedor comercial en forma electrónica. No hay un cargo separado para el cliente por uso del catálogo. El producto es entregado físicamente al cliente por medio de una empresa de transporte de carga.
- 2. Pedido electrónico de productos digitalizados:** El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido en forma electrónico directamente de un proveedor comercial. No hay un cargo separado por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el disco rígido del cliente o en otro medio no temporario. Respecto de estas transacciones no existe unanimidad de criterio, la mayoría considera que los pagos por dichos conceptos no reúnen el carácter de regalías.
- 3. Pedido electrónico y descarga de productos digitales a efectos de la explotación de los derechos de autor:** El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido a un proveedor comercial en forma electrónica directamente. No hay un cargo especial por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el disco duro del cliente u otro medio no temporario. El cliente adquiere el derecho para explotar comercialmente el derecho de autor correspondiente al producto digital.
- 4. Actualizaciones y agregados:** El proveedor de software u otro producto digital acuerda proveer al cliente actualizaciones y agregados de los

productos digitales. No hay acuerdo alguno de producir actualizaciones o agregados específicamente para un cliente determinado.

**5. Software de duración limitada y otras licencias sobre información digital:** Los clientes reciben el derecho de uso de programas de computación u otros productos digitales por un período de tiempo que es menor que la vida útil del producto. El producto se descarga electrónicamente o se lo entrega en un medio tangible (como por ejemplo un CD-ROM). Todas las copias del producto digital se borran o su uso se torna imposible luego de la terminación de la licencia. Dicha transacción debe ser diferenciada si el producto es entregado en un medio tangible o descargado electrónicamente.

**6. Programa de computación u otro producto digital de uso único:** Los clientes reciben los derechos de uso de programas de computación u otros productos digitales por una sola vez. Los clientes no reciben los derechos para efectuar copias del producto digitalizado salvo cuando ello resulte necesario para la utilización del producto digital.

Algunos ven estas transacciones como contratos por servicios, ya que la propiedad no es transferida por un período de tiempo lo suficientemente largo como para constituir una venta o un alquiler.

**7. Hosting de una aplicación – Licencia separada:** El usuario posee una licencia perpetua para el uso de un programa de computación. El usuario celebra un contrato con la entidad de hosting por el cual la misma carga la copia del programa en los servidores de su propiedad y operados por el host (servidor anfitrión). El host proporciona apoyo técnico para la protección ante fallas o caídas del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa de computación en forma remota. Este tipo de convenio podría aplicarse, por ejemplo en la gestión



financiera, control de inventario, gestión recursos humanos u otra aplicación de gestión de recursos de una empresa.

- 8. Hosting de una aplicación – Contrato enlatado:** Por una tarifa fija, el usuario celebra un contrato con un proveedor, quien es titular de los derechos de autor, a través del cual éste permite el acceso a una o más aplicaciones de computación, alberga dichas aplicaciones en un servidor su propiedad y operado por el host.

El usuario puede operar el programa de computación en forma remota. El contrato es renovable anualmente por una tarifa adicional.

- 9. Proveedor de servicios de aplicación (Application Service Provider):**

El proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de computación para iniciar en el negocio de suministro de servicios de aplicación. El proveedor pone a disposición del cliente el acceso a una aplicación de computación que reside en servidores de su propiedad y operados por él. El programa automatiza una determinada función administrativa del negocio para el cliente. Por ejemplo el programa podría automatizar la tercerización, pedido, pago y entrega de bienes y servicios utilizados en el negocio del cliente. El proveedor no proporciona los bienes y servicios, solamente proporciona al cliente los medios para automatizar y dirigir la interacción con terceros proveedores de estos bienes y servicios. El cliente no tiene derecho a copiar el software y sólo utiliza el software en el servidor del proveedor; tampoco tiene la posesión o el control de copias del software.

- 10. Tarifas por licencia para la provisión de servicios de aplicación (Application Service provider):** Como en el ejemplo anterior, pero el proveedor de servicios de aplicación paga al proveedor de la aplicación de programa de computación una tarifa que es un porcentaje de los ingresos cobrados al cliente.

**11. Hosting de sitios web:** El proveedor ofrece espacio en su servidor para albergar sitios web. El proveedor no obtiene derecho de autor alguno derivado del desarrollo realizado por el programador del contenido del sitio web.

**12. Almacenamiento de datos:** El cliente almacena datos de computación en servidores de propiedad del proveedor y operados por éste. El cliente puede manejar datos en forma remota.

**13. Obtención de datos:** El proveedor realiza una base de información que se encuentra a disposición de los clientes para consulta e investigación. El valor principal para los clientes es la posibilidad para investigar y extraer un dato específico de entre una vasta colección de datos disponibles.

**14. Entrega de datos exclusivos o de alto valor:** Como en el caso anterior, pero en este caso la información posee un gran valor para el cliente. El proveedor agrega un valor importante en términos de contenido, pero el producto resultante no está preparado para un cliente específico y no se impone a los clientes la obligación de mantener el contenido en forma confidencial. Por ejemplo: informes especializados de una industria específica o inversión.

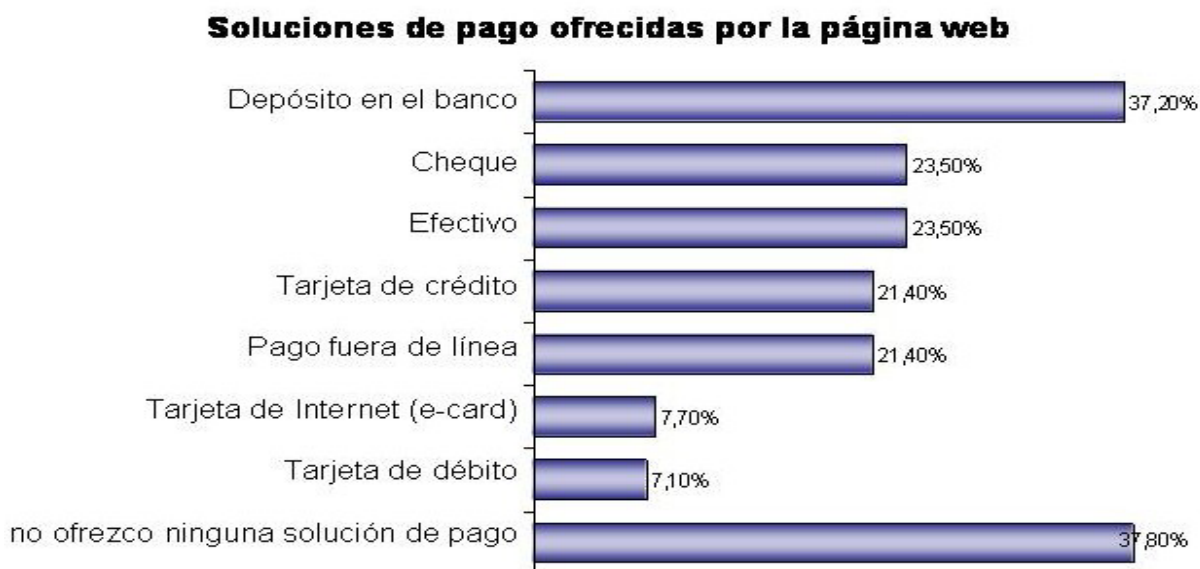
**15. Publicidad:** Los anunciantes pagan para que sus avisos se difundan a los usuarios de un sitio web dado. Los llamados “banner” son pequeñas imágenes incorporadas a la página web que, cuando el usuario las pulsa o cliquea despliega la página web del anunciante. Las tarifas se pueden basar en número de “impresiones” (número de veces que le aparece el aviso al usuario) o en número de “pulsaciones” (número de veces que el usuario pulsa sobre el aviso).

- 16. Acceso electrónico a asesoramiento profesional:** Un profesional asesora a clientes a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio de comunicación remoto.
- 17. Entrega de información:** El proveedor entrega datos a los abonados periódicamente y en forma electrónica, en función con sus preferencias personales. El valor principal para los clientes es la conveniencia de recibir información ampliamente disponible en un formato realizado a medida de sus necesidades específicas.
- 18. Acceso a sitios web interactivos con suscripción previa:** El proveedor pone a disposición de los abonados un sitio web que presenta contenido digital incluyendo información, música, video, juegos y actividades, desarrollada o no y de propiedad o no del proveedor. Los abonados pagan una tarifa periódica fija para acceder al sitio. El valor del sitio para los abonados es interactuar con el sitio mientras se esté en línea en contraposición a obtener un producto o servicio desde el sitio.
- 19. Portales de compras en línea:** Un operador de sitios web alberga catálogos electrónicos de múltiples comerciantes en sus servidores. Los usuarios del sitio web pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar pedidos en línea. El operador de sitio web no tiene relación contractual con los compradores. Este se limita a transmitir los pedidos a los comerciantes.
- 20. Subastas en línea:** El prestador exhibe muchos artículos para ser comprados mediante subastas. El usuario compra los artículos al dueño de los mismos directamente en lugar de hacerlo a la empresa que opera el sitio. El vendedor remunera al prestador con un porcentaje del precio de venta o una tarifa fija.

- 21. Programas de derivación de ventas:** Un prestador en línea paga una comisión de ventas a un operador de un sitio web que deriva contactos de ventas al prestador. El operador del sitio web listará uno o más productos del prestador en su sitio web. Si un usuario cliquea uno de estos productos obtendrá una página web del sitio del prestador desde la cual el producto podrá ser comprado.
- 22. Operaciones de adquisición de contenido:** Un operador de sitio web paga a diferentes prestadores de contenidos por noticias, información u otro tipo de material en línea, con el propósito de atraer usuarios al sitio. El pago se encuadra en el concepto de regalías.
- 23. Transmisión de audio y/o video en tiempo real por la red:** El usuario accede a una base de datos de contenido de material de audio y/o video protegido por derechos de autor. El transmisor recibe ingresos por suscripción o ingresos por publicidad.
- 24. Mantenimiento de programa de computación:** Los contratos de mantenimiento de programas de computación generalmente agrupan actualizaciones de programas y apoyo técnico.
- 25. Atención al cliente a través de redes de computación:** El proveedor brinda al cliente apoyo técnico en línea, incluyendo instrucciones de instalación e información sobre desperfectos o fallas. Este apoyo puede tomar la forma de documentación técnica virtual, una base de datos que contiene los problemas y comunicaciones (por ejemplo, correo electrónico) con sujetos técnicos.
- 26. Información técnica:** Se proporciona al cliente información técnica no divulgada relacionada con un producto o proceso (por ejemplo, descripción narrativa y diagramas de un proceso secreto de elaboración).

Como se puede apreciar existen varias categorías de operaciones realizadas vía Internet, es decir operaciones de comercio electrónico, que han ido surgiendo a la par con el desarrollo tecnológico, dichas operaciones incluyen la comercialización de diversos tipos de bienes tanto tangibles como intangibles, así como prestación de variados servicios entre clientes y proveedores.

En este orden de ideas se consultó una encuesta realizada por Tendencias Digitales (2004), en la que se demuestra que las empresas venezolanas adaptan sus medios de pago al mercado, tal como se observa en el siguiente gráfico:



**Gráfico 6. Formas de pago que ofrecen las empresas venezolanas para las operaciones de comercio electrónico.** Con base en Encuesta Coyuntura Web, Junio 2003, de Tendencias Digitales 2004.

Como se puede observar en el gráfico anterior las formas de pago que las empresas aceptan en sus sitios de Internet son: El depósito en cuenta (37,2%), el pago con cheque (23,5%) y el efectivo (23,5%). Los pagos a través de tarjetas de crédito ocupan el cuarto lugar representando 21,4% de las empresas que realizan transacciones a través de sus sitios web.

Si bien este resultado no necesariamente refleja el volumen de negocios realizado mediante cada medio de pago, muestra una tendencia observada en el

mercado venezolano, donde las empresas deben subsanar la baja penetración de tarjetas de crédito en la población, así como la desconfianza de los usuarios por emplear este mecanismo para realizar sus compras en línea.

Otras formas de pago electrónico aceptadas por estos establecimientos virtuales son las tarjetas de débito y las e-cards. Este sondeo se realizó en una muestra de 429 empresas que forman parte del Directorio Web de Venezuela, de las cuales 45% declara realizar actividades comerciales o de negocios a través de su página de Internet.

### ***Elementos que integran las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado***

A pesar que en Venezuela en la actualidad no existe una legislación que regule de manera específica los aspectos relacionados con las operaciones de comercio electrónico, es necesario tener en cuenta que las transacciones comerciales que se realicen por este medio, tienen hoy en día implicaciones fiscales, sobre todo desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado.

En este sentido, cuando se realizan operaciones de comercio electrónico en Venezuela, que impliquen la transferencia de la propiedad de bienes muebles corporales o una prestación de servicios, cualquiera sea su naturaleza, siempre y cuando pueda calificar como tal según la Ley de Impuesto al Valor Agregado, carece de relevancia alguna a los fines de este impuesto indirecto, si la compra o la venta de éstos artículos o servicios, se realizó, a través de la Internet.

Ahora bien, al nacer la obligación de declarar y pagar este impuesto, lo importante es que materialmente se presente alguno de los supuestos expresamente previstos en la Ley como hechos imponible, generadores de la obligación de pagar el impuesto.

Es decir, al verificarse la venta o retiro de bienes corporales que se encuentren situados en el país, así como la importación de éstos, en los cuales estarán inmersos los elementos que forman parte del IVA, tales como sujetos pasivos (bien sea en calidad de contribuyentes o responsables), la territorialidad

y temporalidad de estos hechos imponible, la base imponible, la alícuota impositiva aplicable a la operación de comercio electrónico y los deberes formales (emisión y entrega de las facturas y/o documentos equivalentes).

A continuación se presenta un cuadro contentivo de las operaciones susceptibles de ser gravadas con el IVA:

### **Cuadro 3**

#### **Operaciones de Comercio Electrónico susceptibles de ser gravadas por el IVA**

<b>Tipo de Operación (Hecho Imponible)</b>	<b>Descripción</b>
1.- Bienes muebles corporales o servicios ubicados en Venezuela.	<p>Es conveniente tener en cuenta que en estos casos, la aplicación del IVA depende de la posición que se asuma en determinada operación (comprador o vendedor).</p> <p>Sí se venden bienes muebles corporales o prestando servicios a través de una página Web, se debe facturar el IVA el cual generará el correspondiente débito fiscal, derivado del impuesto que se cobra al momento de emitir la factura.</p> <p>Si por el contrario se asume la posición de compradores de bienes muebles corporales o servicios, se debe pagar el IVA que se indique en la factura que sea emitida, teniendo derecho a deducir el correspondiente crédito fiscal que se genere como consecuencia de la operación, con los débitos fiscales derivados de las ventas.</p>
2.- Exportación de bienes o servicios	<p>Sí la venta se efectúa a determinada persona natural o jurídica sin domicilio en Venezuela, se está ante un supuesto de una exportación de bienes o servicio, según se trate, la cual está sometida al régimen fiscal que se encuentra incentivado por el legislador y que supone la aplicación de una tarifa impositiva del 0%, así como a los demás incentivos fiscales previstos para la actividad de exportación.</p>

**Fuente:** Elaboración Propia 2005. Con base en la Ley del IVA 2004

**Continuación Cuadro 3****Operaciones de Comercio Electrónico susceptibles de ser gravadas por el IVA**

<b>Tipo de Operación (Hecho Imponible)</b>	<b>Descripción</b>
3.- Importación de bienes o servicios.	En el supuesto de que se adquieran bienes o servicios de personas no domiciliadas en Venezuela, se está en presencia de una importación, la cual es una actividad igualmente gravable en Venezuela con el IVA. Sin embargo, en estos casos, la empresa se convierte en responsable solidario por el enteramiento ante la Administración Tributaria, por el impuesto que se genere en la operación, es decir, como importadores se tiene que declarar y pagar el impuesto que se factura como consecuencia de la operación.
4.- Caso de los bienes incorporeales.	En este caso se presentan mayores complicaciones con relación a lo que se ha convertido hoy en día en una práctica muy común, cual es, el intercambio comercial de productos digitalizados (software, videos, música, etc.) a través de la red, los cuales evidentemente están relacionados con la propiedad intelectual. Por ejemplo, en el caso de los programas de computación o "Software", se encuentran dos situaciones distintas: i) Las "cesiones o licencias de uso"; estas operaciones generan la obligación de facturar, declarar y pagar el IVA, por calificarlas la Ley como prestaciones de servicios. y, ii) La adquisición de la propiedad del programa, en este caso no se puede gravar con este impuesto de conformidad con el artículo 16 de la ley del IVA, el cual señala que la venta de bienes intangibles no se encuentra gravada con este impuesto.

**Fuente:** Elaboración Propia 2005. Con base en la Ley del IVA 2004



Como se puede observar en el cuadro anterior, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando se esté en presencia de uno de los supuestos contemplados por la ley como hechos imponible (venta de bienes muebles, prestaciones de servicios, importaciones, exportaciones), no es importante sí la operación o materialización del negocio se realizó por medios electrónicos (a través de Internet), lo que realmente es importante es que cuando se verifique la operación o hecho imponible, se debe facturar el IVA que se genere, declararlo y enterarlo ante la Administración Tributaria.

### ***Fundamento Legal que regula las operaciones de Comercio Electrónico en Venezuela***

Las leyes y demás normas que regulan con las operaciones de comercio electrónico sujetas al IVA en Venezuela se analizaron mediante las matrices de análisis, estas normativas se presentan en el siguiente gráfico:



**Gráfico 7. Fundamento Legal que regula las operaciones de Comercio Electrónico sujetas al IVA en Venezuela.** Con base en la pirámide de Kelsen.

#### Cuadro 4

##### Aspectos relacionados con el Comercio Electrónico en la normativa venezolana

Instrumento legal analizado	Características de la normativa (I) Aspectos relacionados con el comercio electrónico	
	Artículo	Aspectos
Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela	110	Interés del Estado por la ciencia y tecnología como instrumentos fundamentales para el desarrollo económico, social y político del país.
Ley del Impuesto al Valor Agregado	54	Facultad de la Administración Tributaria para sustituir el uso de facturas por el uso de sistemas que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales.
	56	Facultad de la Administración Tributaria para establecer normas para las anotaciones producidas a través de medios electrónicos.
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	69	Facultad de la Administración Tributaria para establecer mediante providencia mecanismos especiales de facturación para las operaciones de comercio electrónico gravadas por el IVA.
Ley sobre mensajes de datos y firmas electrónicas	1	Objeto y aplicabilidad de la ley a las operaciones de comercio electrónico
	2	Definiciones de los diferentes elementos involucrados en las operaciones electrónicas
	4	Eficacia probatoria de los documentos electrónicos
	6	Cumplimiento de formalidades mediante el uso de mecanismos electrónicos
	9-15	Normas para la emisión y recepción de mensajes electrónicos (dentro de las cuales se ubican los documentos emitidos por las operaciones de comercio electrónico)

**Fuente:** Elaboración Propia 2005. Con base en las leyes mencionadas

**Cuadro 5**  
**Aspectos en los que se presentan contradicciones y/o vacíos legales**

Características de la normativa (II):						
Instrumento legal analizado	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela		Ley de Impuesto al Valor Agregado		Reglamento de la Ley del IVA	
	Art.	Asunto	Art.	Asunto	Art.	Asunto
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela		INUTILIZADO				
Ley de Impuesto al Valor Agregado	316	Establecimiento de un sistema eficiente para la recaudación de los tributos y hasta el momento la Administración Tributaria no ha dictado medidas para recaudar el IVA en las operaciones de comercio electrónico		INUTILIZADO		
Ley de Mensajes de datos y firmas electrónicas			54 y 56	Facultad de la Administración Tributaria para sustituir el uso de facturas por el uso de sistemas electrónicos y de establecer normas al respecto, las cuales no han sido emitidas.		
Resolución N° 320		No hace mención alguna a los mecanismos especiales que pudieran sustituir las facturas en el caso de operaciones de comercio electrónico.			68 69	Posibilidad de que la Administración Tributaria previo requerimiento de los contribuyentes autorice la emisión de documentos así como otros tipos de controles de ventas Facultad de la Administración Tributaria para establecer mediante providencia mecanismos especiales de facturación para las operaciones de comercio electrónico gravadas por el IVA.

**Fuente:** Elaboración Propia 2005. Con base en la leyes mencionadas

Una vez analizadas las normativas que se relacionan con las operaciones de comercio electrónico sujetas al Impuesto al Valor Agregado, en los cuadros 4 y 5, se puede hacer referencia que a pesar que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, se establece el interés del Estado por la ciencia y tecnología como instrumentos fundamentales para el desarrollo económico, social y político del país y la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que la Administración Tributaria tiene facultades para sustituir el uso de facturas por el uso de sistemas que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales y para establecer normas para las anotaciones producidas a través de medios electrónicos y a su vez el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado señala tácitamente la facultad de la Administración Tributaria para establecer mediante providencia mecanismos especiales de facturación para las operaciones de comercio electrónico gravadas por el IVA hasta el momento de la investigación la Administración Tributaria no ha dictado tal providencia que regule el Impuesto al Valor Agregado que se genera en las operaciones de comercio electrónico, en cuanto a la emisión de documentos y las formalidades que deben cumplir dichos documentos.

La única normativa que existe sobre esta materia es la providencia administrativa “Resolución del Ministerio de Finanzas N° 320”, sobre la impresión y emisión física de facturas y demás documentos, tales como órdenes de entrega o guías de despacho, notas de débito, notas de crédito, soportes o comprobantes relacionados con la ejecución de operaciones de venta o prestación de servicios gravados con el IVA, de acuerdo con la mencionada resolución estos documentos deben ser impresos por las imprentas autorizadas conforme a los requisitos y formalidades establecidas en la ley y el reglamento que regulan este impuesto, destacando que en esta resolución no se hace mención alguna a los mecanismos especiales que pudieran sustituir las facturas en el caso de operaciones de comercio electrónico, razón por la cual se puede inferir que en Venezuela las empresas que utilizan el comercio electrónico para ofrecer y vender sus bienes y servicios aún no han obtenido una respuesta oficial por parte del Estado a través de la Administración Tributaria sobre la

posibilidad de emitir facturas en formato electrónico, a pesar de que se encuentra vigente el Decreto-Ley sobre mensajes de datos y firmas electrónicas desde Febrero del año 2001.

### ***Beneficios y Perjuicios de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela***

El surgimiento de Internet y del comercio electrónico han representado un impacto significativo en la manera mediante las cuales las empresas realizan operaciones (comercio, mercadeo, distribución, entre otros) relacionadas con los bienes y servicios que éstas ofrecen, todos estos avances y cambios traen consigo beneficios y perjuicios para las empresas, entendiendo éstas como sujetos pasivos de los diferentes impuestos y también para las Administraciones Tributarias, desde la perspectiva de esta investigación se analizaron estos beneficios y perjuicios de las operaciones de comercio electrónico sujetas al IVA en Venezuela, a continuación se exponen los resultados obtenidos de este análisis:

#### **Beneficios de las operaciones de comercio electrónico para las empresas**

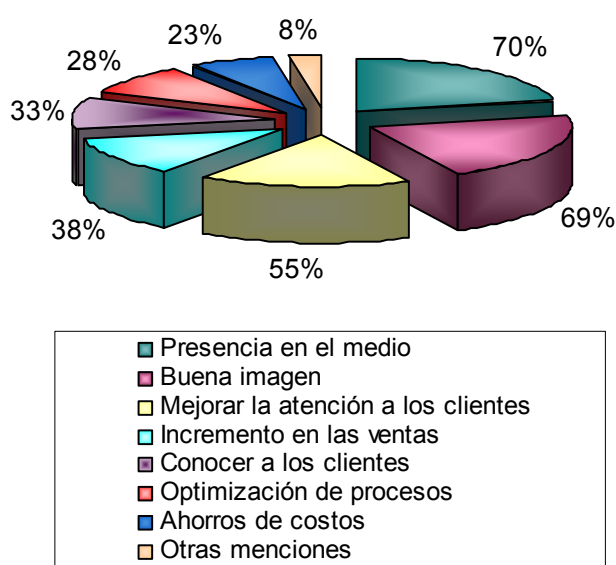
El crecimiento que ha experimentado el comercio electrónico en un pequeño período de tiempo, ha originado la generación de un nuevo valor agregado para la economía mundial, incluyendo nuevas modalidades de operación que agilizan y hacen más rentable el comercio, sin contar con que Internet es un sector que está generando considerables fuentes de empleo.

En ese sentido, resulta conveniente para las empresas y para la comunidad en general el crecimiento sano de esta nueva modalidad de comercio.

Es importante considerar que una de las características inherentes a Internet es permitir el control remoto de operaciones realizadas a través de páginas web

ubicadas en distintas jurisdicciones, sin que queden rastros suficientes que permitan llegar hasta el control central de tales operaciones.

De acuerdo con una investigación realizada por Tendencias Digitales (2004), durante el año 2003, tomando en consideración una muestra de cien (100) empresas venezolanas con presencia en internet, se identificaron las ventajas que les reporta este medio electrónico, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:



**Gráfico 8. Ventajas que ofrece internet a las empresas.** Con base en Encuesta Coyuntura Web, Junio 2003, de Tendencias Digitales 2004.

De acuerdo con los datos suministrados por el mencionado estudio, Internet ofrece ventajas considerables a las empresas para realizar operaciones de comercio electrónico. Dentro de las cuales se encuentran:

- a. Presencia en el medio**, ya que les permite darse a conocer no sólo en el ámbito nacional sino internacionalmente.
- b. Buena imagen**, ayuda a las empresas a reforzar marcas y crear vínculos con sus audiencias claves.

- c. Mejorar la atención a los clientes**, en virtud de que éstos pueden manifestar sus opiniones con respecto a los bienes y servicios ofrecidos, realizar diversas operaciones.
- d. Incremento en las ventas**, ya que tienen la posibilidad de acceder a nuevos mercados o grupos de consumidores.
- e. Conocimiento de los clientes**, las empresas tienen la alternativa de acceder a información sobre los clientes.
- f. Optimización de procesos**, permitiendo manejar grandes redes de información de productos, procesos, proveedores, clientes.
- g. Ahorro de costos**, disminuyendo costos asociados a las operaciones tales como distribución, facturación, personal, entre otros.

#### **Beneficios de las operaciones de comercio electrónico para la Administración Tributaria**

Las operaciones de comercio electrónico sí bien aumentan los ingresos de las empresas también podrían representar una oportunidad para la Administración Tributaria de incrementar los ingresos por concepto de recaudación del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo debe establecer mecanismos que le permita cumplir con lo dispuesto en la Constitución en cuanto al establecimiento de un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

La Administración Tributaria también se beneficiará de costos más bajos de prestaciones de servicios, mayor accesibilidad a la información de las empresas.

#### **Perjuicios de las operaciones de comercio electrónico para las empresas**

Partiendo del hecho que Internet carece de toda ubicación física, se debe considerar que sus usuarios no tienen control centralizado de su información y que normalmente no saben que camino sigue la información que solicitan o la

que publican. Así, en términos generales, para los usuarios de Internet carece de relevancia por donde pasan los datos que manejan. En tal sentido, resultaría muy difícil establecer un mecanismo centralizado de control mediante el cual se lleve un monitoreo permanente de que información pasa a través de ciertos extremos de la red y más aún que el mismo pretenda ser aplicado para afectar tributariamente la información transmitida. Todo control que se pretendiera establecer a la transmisión de información por Internet o inclusive a los pagos que se efectúan a través de ésta, deben considerar que Internet es una red de información global y que el camino que pudiera haber seguido dicha información o pago podría haber atravesado un número indeterminable de jurisdicciones, lo que podría ocasionar riesgos de sanciones.

También existen dificultades para las empresas en cuanto a la identificación de las operaciones comerciales realizadas por medios electrónicos, ya que los bienes y servicios que se ofrecen vía internet están sujetos al uso que se les vaya a dar a los mismos, es decir, depende de las condiciones de uso o aprovechamiento del bien o servicio objeto de la transacción, bien sea que: (i) sí se permite su derecho de uso, o sí (ii) es la concesión para la reproducción o sí (iii) se trata de una venta, estas diferencias hacen que se establezca una línea bastante delgada con respecto al tratamiento impositivo que debe aplicarse provocando distorsiones que dificultan el desarrollo de estas operaciones.

### **Perjuicios de las operaciones de comercio electrónico para la Administración Tributaria**

Un negocio dedicado al comercio electrónico en el Internet puede ser identificable únicamente por su nombre en la red. No obstante, la correspondencia entre un nombre en la red y la ubicación donde se realiza la actividad, es tenue. A medida que las empresas pequeñas a medianas se dedican más a actividades en el comercio electrónico internacional, esta falta de identificación se puede tornar más problemática, y no solamente para las autoridades tributarias. Aún con negocios internacionales bien conocidos, el



nombre que aparece en la red no necesariamente indica que se está tratando con la oficina de Caracas, Mérida, San Cristóbal, Londres o Nueva York. Además, existen casos en que el nombre que aparece en Internet puede implicar una relación con un negocio bien conocido, sin que dicha relación exista, dando lugar a disputas sobre marcas de comercio.

Sin una identificación precisa de los contribuyentes, resulta difícil aplicar los impuestos. Aún sí se puede identificar al contribuyente, pero no su ubicación física en el mundo, ello dará origen a disputas jurisdiccionales entre las autoridades tributarias, con todos los riesgos concomitantes de la doble tributación.

Una de las características del comercio en Internet es que por lo general elimina la presencia de intermediarios comerciales. En este tema cabe señalar que, normalmente las administraciones fiscales buscan concentrar sus actividades de fiscalización en estos intermediarios comerciales en donde los consumidores finales son muy pequeños y se hace materialmente imposible llegar hasta ellos dado lo cual, en el comercio electrónico normalmente se perderá un punto, el del intermediario, sobre el cual se pueden concentrar controles fiscales.

Además se presentan dificultades para la Administración Tributaria para identificar las operaciones comerciales realizadas por medios electrónicos, ya que al digitalizar los bienes o servicios y al ser enviados vía internet surge la interrogante de cómo se deben clasificar los ingresos obtenidos por estas transacciones (entrega de un bien o un servicio), dependiendo de las condiciones de uso o aprovechamiento del bien o servicio objeto de la transacción, bien sea que: (i) sí se permite su derecho de uso, o sí (ii) es la concesión para la reproducción o sí (iii) se trata de una venta, estas diferencias hacen que se establezcan confusiones con respecto al tratamiento impositivo que debe aplicarse provocando distorsiones que dificultan el desarrollo de estas operaciones.

Además de los aspectos de identificación, el comercio electrónico plantea interrogantes sobre la habilidad de las autoridades tributarias para recopilar

información. En el ambiente comercial convencional, los contribuyentes mantienen libros y registros y proporcionan información a las autoridades tributarias para respaldar la liquidación del impuesto. Cuando las autoridades tributarias tienen necesidad de verificar la información proporcionada por el contribuyente, pueden confiar en información de terceras personas de instituciones financieras u otros intermediarios. En el ambiente electrónico, los libros y registros electrónicos pueden ser fácilmente almacenados en una jurisdicción extranjera. La codificación, usada con bastante legitimidad para proteger los secretos comerciales, también puede ser usada para negar a las autoridades tributarias acceso a los registros. Las fuentes tradicionales de información de terceras personas también pueden ser restringidas, ya que el Internet estimula el proceso de eliminación de la intermediación. Todos estos avances pueden dificultar a las autoridades tributarias la obtención de la información necesaria para la imparcial administración de las reglas tributarias. Las autoridades tributarias también pueden confrontar dificultades para recaudar físicamente el impuesto en el mundo virtual.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Luego de realizar el análisis de contenido de las implicaciones de la aplicación del Impuesto al Valor agregado sobre las operaciones de comercio electrónico en Venezuela, se presentan las siguientes conclusiones y recomendaciones:

#### ***Conclusiones***

El número de usuarios de la Internet ha ido aumentando progresivamente en los últimos años, el porcentaje de penetración en la población se ha incrementado 6% desde el año 1998 hasta el año 2004

En cuanto a los procedimientos utilizados para la realización de operaciones de comercio electrónico en Venezuela, se observó que los dos modelos de negocios más comunes entre las empresas con presencia en internet en el país son la venta de productos físicos y el cobro de servicios.

Las empresas en Venezuela se dividen en tres (3) segmentos el primero denominado “PYME’s Tradicionales”, conformadas principalmente por pequeñas y medianas empresas que operan en sectores del comercio, la industria y los servicios, constituidas principalmente por empresas de capital venezolano, muestran la más baja penetración de computadoras personales, su presencia en internet está orientada a promover la imagen de la empresa. El segundo segmento, denominado “Grandes Tradicionales”, está conformado por grandes empresas, concentra sus ventas en otras empresas y presenta la mayor proporción de capital extranjero, este tipo de empresas utiliza internet como

plataforma para ahorrar costos de operación y prestar un mejor servicio a sus clientes. El tercer segmento, denominado “Empresas PuntoCom”, conformado por empresas pequeñas y medianas que utilizan en su mayoría internet como medio natural de hacer negocios, venden sus bienes y servicios tanto a empresas como a consumidores finales, este grupo lo emplea como una oportunidad para incrementar sus ventas y una proporción elevada de sus operaciones se realizan a través de Internet.

Las formas de pago ofrecidas por las empresas que realizan operaciones de comercio electrónico son depósitos en banco, cheques, efectivo, tarjetas de crédito, pago fuera de línea, tarjeta de Internet (e-card) y tarjetas de débito, el hecho de que existan estas modalidades de pago facilita la realización de este tipo de transacciones electrónicas.

En cuanto al fundamento legal del comercio electrónico en materia de Impuesto al Valor Agregado, en Venezuela en la actualidad no existe una legislación que regule de manera específica los aspectos relacionados con este tipo de operaciones, destacando que las transacciones comerciales que se realicen por este medio, en la actualidad tienen implicaciones fiscales, sobre todo desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado. A pesar que en la Constitución se establece el interés del Estado por la ciencia y tecnología como instrumentos fundamentales para el desarrollo económico y que en la Ley del IVA se deja abierta la posibilidad de sustituir el uso de facturas por el uso de sistemas que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales y para establecer normas para las anotaciones producidas a través de medios electrónicos y a su vez el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado señala claramente la facultad de la Administración Tributaria para establecer mediante providencia mecanismos especiales de facturación para las operaciones de comercio electrónico gravadas por el IVA.

La normativa vigente que existe sobre la impresión y emisión de facturas y demás documentos es la Resolución del Ministerio de Finanzas N° 320 y en ella no se establece ninguna norma referente a los mecanismos especiales que pudieran sustituir las facturas en el caso de operaciones de comercio electrónico, lo que implica que en Venezuela las empresas que realizan operaciones de comercio electrónico no han obtenido una respuesta oficial por parte del Estado a través de la Administración Tributaria sobre la posibilidad de emitir facturas en formato electrónico, a pesar de que se encuentra vigente el Decreto-Ley sobre mensajes de datos y firmas electrónicas desde el año 2001.

Cuando se realizan operaciones de comercio electrónico en Venezuela, que involucren la transferencia de la propiedad de bienes muebles corporales o una prestación de servicios, cualquiera sea su naturaleza, siempre y cuando pueda calificar como tal según la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no es importante en lo que respecta a este impuesto, si la operación, se realizó, a través de la Internet. La importancia desde el punto de vista tributaria, es que al generarse la obligación materialmente se presente alguno de los supuestos expresamente previstos en la Ley como hechos imponible, que de lugar al pago del impuesto y demás deberes formales.

El surgimiento de Internet y del comercio electrónico han traído una serie de beneficios y perjuicios tanto para las empresas como para la Administración Tributaria, en virtud de que el crecimiento del comercio electrónico ha generado nuevas modalidades de operación, generando ventajas relacionadas con incremento de las ventas, presencia nacional e internacional, buena imagen, ahorro de costos, mejor servicios a los clientes, entre otras. Además las operaciones de comercio electrónico aumentan los ingresos de las empresas así como también podrían representar un incremento de los ingresos de la Administración Tributaria por concepto de recaudación del IVA. Entre los perjuicios o desventajas se encuentran la difícil identificación de las operaciones en cuanto al uso que se les dé a los mismos y al tratamiento fiscal a aplicar,

tanto para las empresas como para la Administración Tributaria, la falta de una ubicación precisa así como la tendencia a eliminar los intermediarios originan problemas para el control y fiscalización, también se pueden presentar dificultades y disputas jurisdiccionales entre las autoridades tributarias, con todos los riesgos concomitantes de la doble tributación, las autoridades tributarias también pueden confrontar dificultades para recaudar físicamente el impuesto en el mundo virtual.

### ***Recomendaciones***

Las operaciones de comercio electrónico implican la adaptación del sistema tributario a esta nueva manera de hacer negocios, esta adaptación debe incluir los siguientes aspectos:

El sistema debe ser equitativo, atendiendo al principio de neutralidad, es decir, gravar con la misma carga fiscal a operaciones similares, sin importar si se han concertado mediante la red o fuera de ella.

El sistema debe ser sencillo, los costos administrativos y los de cumplimiento de las normas fiscales deben minimizarse.

Seguridad jurídica, el sistema debe permitir a los individuos prever con certidumbre la carga fiscal que deberán soportar al efectuar sus operaciones de comercio electrónico. Además de establecer los lineamientos a seguir para cumplir con sus obligaciones en materia tributaria.

Sistema eficaz, con la finalidad de permitir a la Administración Tributaria contar con medidas suficientes para eliminar el riesgo de evasión o fraude fiscal.

Sistema flexible y dinámico, atendiendo las características técnicas de las operaciones de comercio electrónico, las mismas deben regular un sistema que permita el desarrollo del mismo, adaptándose a su naturaleza cambiante.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almenara, D., Bartolomé, P., y Gil, C. (s/f). **Tributación En El Comercio Electrónico.**

Arias, F., (2004). **El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica.** Cuarta Edición. Caracas. Editorial Episteme.

Briceño, F.(Comp.). (2004). **Aspectos Legales del Comercio Electrónico.** Caracas: Autor. Vilorio, M. y Fraga, P. (Comps.). La Factura Electrónica

Casullo, C.(2002). **Diagnostico del alcance y limitación del auditor tributario para las transacciones sujetas al IVA realizadas por INTERNET en Barquisimeto Estado Lara.** Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.

**Código Orgánico Tributario** Gaceta Oficial de Venezuela, (Extraordinario) 2.992 Agosto 03, 1982.

**Código Orgánico Tributario** Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 4.466 (Extraordinario) Septiembre 11, 1992.

**Código Orgánico Tributario** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 4.727 (Extraordinario) Mayo 27, 1994.

**Código Orgánico Tributario** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, Octubre 21, 2001.



**Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453 Extraordinaria, Marzo 24, 2000

**Código de Comercio.** Gaceta Oficial, 475 Extraordinaria, 1955

**Decreto N° 825,** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.955, Mayo 22, 2000

**Diccionario Espasa Economía y Negocios (1997).** Madrid: Andersen-Espasa

Díaz, A.(2002). **El comercio electrónico en Venezuela y su inserción en la legislación fiscal vigente.** Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.

Hernández, R., (2002). **El coeficiente de Validez de Contenido (Cvc) y el Coeficiente Kappa, en la determinación de la Validez de Contenido, según la técnica de juicio de expertos.** Universidad de los Andes Mérida. Venezuela.

Hernández, R., Fernández C. y Baptista, P. (2003). **Metodología de la Investigación.** Tercera Edición, McGrawll – Hill Interamericana de Venezuela, S.A.

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

Directorio Web, (2004), **Tendencias Digitales, Cámara venezolana de comercio electrónico, Venecham.** Venezuela: Autor: Jiménez, C. (Comp.). Balance de los negocios digitales en Venezuela.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (1993).** Gaceta Oficial de Venezuela, 35.304, Septiembre 24, 1993.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (1999).** Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5.341, Extraordinaria Mayo 05, 1993.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (2002).** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.601, Extraordinaria Agosto 26, 2002.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (2004).** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.999, Agosto 11, 2004.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (2005).** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.263, Septiembre 01, 2005.

**Ley Sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (2001).** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.148, Febrero 28, 2001.

Luqui, J. (1989). **La Obligación Tributaria.** Ediciones Depalma. Buenos Aires – Argentina.

Márquez, R. (1998). **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano.** McGrawll – Hill Interamericana de Venezuela , S.A.

Montero, J. (2000). **I.V.A. Análisis del Impuesto al Valor Agregado.** Vadell Hermanos Editores. Caracas.

Morles, V. (1997). **Planeamiento y análisis de la investigación.** Novena Edición. Ediciones Eldorado. Caracas. Autor.

Moya, E. (2003). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Mobil Libros Caracas.

Namakforoosh, M. (2002). **Metodología de la Investigación**. Segunda Edición, Limusa Noriega Ediciones.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2000). **Los Impactos Económico y Social del Comercio Electrónico: Hallazgos Preliminares y Agenda de Investigación, OECD (DSTI), París**. Disponible: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/index.htm>.

Osío, M. (2001). Decreto Ley Agiliza y Mejora Acceso a la Justicia Disponible: <http://www.tsj.gov.ve/información/notasprensa/2001/270701-3.htm>

Owens, J. (1999, Septiembre). **El Comercio Electrónico y la Tributación**. Ponencia presentada en la Tributación Frente a las relaciones Internacionales y la Utilización de las Nuevas Tecnologías, Oporto – Portugal.

Paz, E. (2002). **Tendencias de facturación en el Impuesto al Valor Agregado** Temas de Actualización Tributaria, Caracas: Publicaciones UCAB.

**Reglamento de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado**. Gaceta Oficial Extraordinaria, 5.363, Julio 12, 1999.

**Resolución 320**. Disposiciones relacionadas con la impresión y emisión de facturas y otros documentos, Diciembre 28, 1999.

Revista de Derecho Tributario N° 97, (2002). **Órgano Divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario**. Caracas: Autor. Octavio, J. (Comps). Principios del derecho tributario venezolano.

Sadave, (2000). **Introducción al Comercio Electrónico. Sistema Avanzado De Agencias de Viajes Españolas.** Disponible: [http://www.aedave.es/publico/informes\\_esp/nuevas\\_tecnologias/anexo-ii.shtm?PHPSESSID=cd4a617a1b1635ec2e076c214c3f2501](http://www.aedave.es/publico/informes_esp/nuevas_tecnologias/anexo-ii.shtm?PHPSESSID=cd4a617a1b1635ec2e076c214c3f2501)

Servicio de Administración Aduanera y Tributaria. **Glosario Tributos Internos** (Documento en línea) Disponible: <http://www.seniat.gov.ve> (Consulta: 2005, Mayo 15)

Viloria, M. (2002). **Los mensajes de datos y la prueba de los negocios, actos y hechos con relevancia jurídica soportados en formatos electrónicos.** Publicación de Andersen Legal, Marzo 2001.

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

Wolhandler, H. (1997). **Director de investigación ActivMedia, Inc. ActivMedia de Petersborough, New Hampshire, ha seguido en sus estudios mundiales el comercio electrónico en Internet.** Disponible: <http://articulos.astalaweb.com/Internet/Internet%20de%20hoy.asp>