



EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LEGISLACIÓN TRIBUTARIA VENEZOLANA

The tax to the added y value the electronic commerce in tributary Venezuelan legislation

Guerrero V. Francisco
Universidad Rafael Belloso Chacín. Venezuela
Govea, Maria
Universidad Rafael Belloso Chacín. Venezuela

RESUMEN

El Sistema Tributario venezolano ha tenido en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) uno de los más grandes exponentes de la llamada tributación indirecta. El propósito de la investigación consistió en el análisis de la regulación del IVA al Comercio Electrónico, el cual se dimensiona sobre el aumento de valor que los autores presentes en la cadena de comercialización de bienes y servicios ofrecen en cada etapa. Se analizaron doctrinas de autores reconocidos, como son entre otros: Cedeño y Diaz J. (2004), García (2004), Palacios (2004), Moya (2006), Paredes (2004). La metodología utilizada fue la investigación documental descriptiva, con un tipo de diseño bibliográfico. La técnica para la recolección de datos fue la revisión bibliográfica y documental. Para la interpretación de los datos se utilizó la matriz de análisis de las categorías. Luego de la discusión de los resultados se llegó, a las siguientes conclusiones: a) La Jurisprudencia venezolana reconoce el principio de la territorialidad del IVA; b) La Ley del Impuesto al Valor Agregado, consagra el derecho de los contribuyentes a valerse de instrumentos privados, tales como: facturas o documentos equivalentes, libros de compras, libros de ventas, registros contables y archivos adicionales; c) El Tribunal Supremo de Justicia, establece, la pérdida del derecho a la deducción del crédito fiscal cuando la omisión del requisito en la factura, impide o dificulta al Fisco Nacional efectuar sus labores de Control Fiscal; d) En el comercio electrónico se observa la ausencia de algunos elementos constitutivos del hecho imponible, que configura el momento de la obligación tributaria y su base de cálculo.

Palabras clave: Impuesto al valor agregado (IVA), comercio electrónico, fisco nacional, control fiscal



ABSTRACT

The Tributary Venezuelan System has had in the Tax to the Added Value (VAT) one of the biggest exponents of the so called indirect Taxation. The intention of the present research consists of the analysis of the regulation of the VAT to the Electronic Commerce, which is measured on the increase of value that the present authors in the chain of marketing goods and services offer in every stage. There were analyzed doctrines of recognized authors, since they are among others: Cede o and Diaz J. (2004), García (2004), Palaces (2004), Moya (2006), Paredes (2004). The used methodology was the documentary descriptive research, with a type of Bibliographical design. The technique for the compilation of information was the Bibliographical and documentary review. For the interpretation of the information there was in use the counterfoil of analysis of the categories. After the discussion of the results it came near, between others, to them following conclusions: a) The Venezuelan Jurisprudence recognizes the beginning(principle) of the territoriality of the VAT; b) The Law of the Tax to the Added Value, dedicates the right of the contributors to use of private, such instruments as: invoices or equivalent documents, books of purchases, books of sales, countable records and additional files; c) The Supreme Court of Justice, establishes, the loss of the right to the deduction of the fiscal credit when the omission of the requirement in the invoice, prevents or impedes to the National Exchequer from carrying out its functions of Fiscal Control: d) In the electronic commerce observes the absence of some constitutive elements of the taxable event, that it forms the moment of the tax debt and its base of calculation.

Key words: Imposed on the Added Value (VAT), Electronic Trade, National Exchequer, Fiscal Control

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene como propósito el estudio del Impuesto al Valor Agregado IVA y su efectividad en el Comercio Electrónico.

Desde las últimas décadas del siglo XX, se ha acelerado el proceso de globalización de las economías a través del comercio internacional, entre empresas multinacionales que hoy en día representan la mayoría del comercio mundial.

Por su parte, el crecimiento tecnológico ha generado grandes progresos en todos los ámbitos. Las comunicaciones de mayor avance, especialmente el desarrollo del Internet a nivel global ha propiciado una nueva dimensión de



la forma de buscar información, de comunicarse y han aparecido nuevas formas de comprar y vender bienes y servicios.

De esta manera, se han desarrollado un gran número de operaciones comerciales novedosas. Pero así como crecen los beneficios, esta nueva realidad presenta un desafío para las autoridades fiscales, no es tarea fácil crear un sistema legal-tributario adecuado a los nuevos tipos de comercio, que cumpla con los fines recaudatorios, respetando los principios de la tributación, aplicable a un mundo sin fronteras y a su vez capaz de aceptar los cambios que se producen con respecto a la tecnología y al Internet que parecen no tener fin. A esto hay que sumarle que el sistema impositivo no debe limitar las posibilidades de expansión del comercio ni debe ir en contra del desarrollo de las empresas que se dedican al nuevo tipo de comercio.

El sistema tributario venezolano ha tenido en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a uno de los exponentes más importantes de la llamada tributación indirecta, el cual se dimensiona sobre el aumento de valor que los actores presentes en la cadena de comercialización de bienes y servicios ofrecen en cada etapa.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el dicho impuesto es indirecto, real, objetivo e instantáneo, el cual grava la enajenación de bienes muebles. La prestación de servicios, la importación de bienes y servicios; se aplica en todas las etapas de la comercialización y opera bajo el sistema de crédito y débito fiscal.

Una nueva esfera del comercio es el de las mercancías que atraviesan las fronteras por medios electrónicos. En términos generales, en la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones. Los ejemplos de productos distribuidos electrónicamente son los servicios, libros, música y video, transmitidos a través de líneas telefónicas o de Internet.

La realidad mundial actual no es más que un escenario de parcelas aisladas, sino que se trata de un espacio cada vez menos delimitado y sin fronteras, donde los agentes económicos han encontrado una nueva forma de hacer negocios, utilizando las nuevas tecnologías de la información y comunicación, Hernández (2000).



PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A partir de la década de los noventa del siglo XX, la economía mundial se caracterizó por una intensa globalización, tráfico de bienes y servicios y nuevas formas de producción de las economías, mucho más cercanas al cliente.

En este sentido, al realizar el análisis de las fuerzas competitivas es necesario tomar en cuenta el nuevo contexto de negocios creado por las redes telemáticas, nuevos escenarios, nuevos productos y servicios integran el entorno competitivo generando nuevas oportunidades, pero también nuevas amenazas. Lara (1995).

En efecto, la expansión del uso de la Internet, propició el surgimiento de la rapidez, tanto en las comunicaciones, como en el comercio exterior. En este sentido, desde la perspectiva del comercio surgió el intercambio ofertando y adquiriendo bienes y servicios electrónicamente, durante todas las horas del día. (Viloria 1999:97).

En este sentido, se puede afirmar que el comercio internacional enfrenta por un lado la posibilidad de grandes oportunidades para aprovechar la globalización de los mercados y del otro, éstos últimos se transforman continuamente de forma sustancial y abrumadora además de tornarse competitivos.

En este cambio fundamental del entorno las empresas, han tenido que internacionalizarse para poder responder adecuadamente a la demanda de los mercados. Dicha situación de cambio en la forma de hacer negocios entre particulares, corporaciones y naciones genera incertidumbre y amenazas y oportunidades, que se han multiplicado por la creciente aplicación de la Tecnología de la Información y Comunicación en los Negocios, se ha producido una transformación profunda y universal sin precedentes.

De esta manera, el contexto mundial es un espacio sin fronteras, en el que es difícil determinar en que consisten los intereses nacionales tradicionales. La economía mundial se rige por una lógica propia y desarrolló sus propias redes de interés que no coinciden con las fronteras políticas de los Estados. Rodríguez (2004).



FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

Vista la problemática descrita referida a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado al comercio ejercido a través de medios telemáticos se formulan las siguientes interrogantes:

-  Cu l es la regulación del impuesto al valor agregado en el comercio electrónico?
-  Cu les son las características del Impuesto al valor agregado?
-  Cu les son las características del comercio electrónico?

OBJETIVO GENERAL

- Analizar el Impuesto al Valor Agregado y el Comercio Electrónico en la Legislación Tributaria Venezolana

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar el impuesto al valor agregado en la legislación tributaria venezolana.
- Examinar el comercio electrónico.

BASES TEÓRICAS

Las Bases teóricas referidas a la primera categoría de análisis, el Impuesto al Valor agregado, se determinan de la siguiente manera:

ANTECEDENTES

El impuesto al valor agregado o al valor añadido como se conoce, es una derivación del Impuesto a las Ventas. En Venezuela, este impuesto fue creado mediante Ley Habilitante otorgada al entonces Presidente Ramón J. Velásquez, en fecha 30 de septiembre de 1993, el cual cre  mucho malestar en la población, por lo que estuvo en vigencia hasta el 01 de enero de 1994. Posteriormente, en época electoral y mediante una promesa de carácter populista se le cambi  el nombre por el de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, con una alícuota de un 12,50% con una adicional del



10% sobre licores, cigarrillos, joyas de oro, y el 20% sobre otros rubros suntuarios sobre el valor del producto agregado o añadido.

CONCEPTO

El Impuesto al valor agregado o al valor añadido (IVA), es 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, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la Ley como hechos impositivos. Moya (2006)

CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Las características del impuesto al valor agregado son las siguientes:

- Tiene que estar establecido en una Ley.
- Es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo que es una manifestación mediata de riqueza o exteriorización de la capacidad contributiva.
- Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio, etc.
- Se puede decir que es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riquezas que se ponen de manifiesto con el movimiento económico de los bienes.
- No es un impuesto acumulativo o en cascada, que afecte en mayor grado a los productos con mayor valor agregado.
- No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
- El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.



EL CONTROL COMO MEDIO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN

Es indiscutible, la legitimidad de la exigencia de requisitos formales para los comprobantes (facturas) en el caso del IVA. Por una parte, el IVA no se asocia necesariamente a ninguna regla o principio de justicia o equidad tributarias con respecto a los sujetos formales. Las leyes reguladoras de este impuesto como sucede en Venezuela, obligan a trasladar el impuesto, estableciendo la obligación de facturarlos por separado.

Los vendedores de bienes y servicios que son contribuyentes ordinarios o los importadores, aunque no sean contribuyentes ordinarios, no son otra cosa, en términos sustanciales, que agentes de recaudación del impuesto y como tales agentes de recaudación, quedan sujetos a la observancia de los requisitos formales de cuyo exacto cumplimiento deriva la eficiencia recaudatoria del impuesto. Lo único que puede asegurar su eficiencia es la observancia de requisitos de facturación que permitan el cumplimiento de las dos más descollantes características de este impuesto: La transparencia absoluta en lo que se relaciona con la medición de débitos y créditos, a los fines del cálculo de la base tributaria y la posibilidad del control cruzado entre los contribuyentes formales del tributo.

Entre nosotros rige, como principio constitucional, el de la necesidad de asegurar la recaudación efectiva de los impuestos. En efecto, el artículo 316 de la Constitución vigente, dispone que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como a la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

VENTAJAS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

Las ventajas del impuesto al valor agregado son las siguientes:

- Permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones.
- El tributo responde a las fluctuaciones de la actividad económica.
- El impuesto se causa en todas las etapas del proceso de producción, distribución y venta de los bienes.



- El impuesto plurifásico tipo valor agregado supone, frente a los tributos la ampliación de la base gravable en razón de que recae sobre la totalidad del valor añadido acumulado del producto, desde su fabricación hasta la venta al consumidor.
- Es menos susceptible de evasión, ya que se liquida al momento de ocurrir y materializarse el hecho imponible.

EL HECHO IMPONIBLE

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

LOS EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA ECONOMÍA

El estudio de un gravamen en particular en este caso el impuesto al valor agregado (IVA), y el rol que juega su incorporación en el sistema tributario de un país, debe responder a un análisis global de su estructura, naturaleza y efectos que el mismo tiene en la economía de los particulares, es decir, de su incidencia, las ventajas que comporta, como herramienta de estructuración de una política fiscal activa en conjunción con los principios que informan el tipo y estructura de Estado, definido en la Constitución y los principios que informan y definen la Constitución económica y financiera del mismo y las limitaciones explícitas y directas que se erigen en garantías del contribuyente sobre el poder impositivo asignado a cada entidad político territorial.



Esa visión sistémica es lo que permite, no sólo definir los criterios en políticas fiscales, tributarias y administración tributaria en aras de la racionalización del sistema tributario.

La organización fiscal es parte de la estructura económica y, por los mismos, el funcionamiento y los problemas del sistema y el diagnóstico sobre la situación general de la economía constituyen un término de referencia fundamental para orientar la dirección de la distribución tributaria.

En este orden de ideas, la visión global, sistémica que propugnamos, como criterio de hermenéutica constitucional y elemento de definición en política tributaria, garantiza la sujeción al bloque de legalidad del tributo en particular, analizado no sólo bajo la óptica del "nomen juris", es decir la denominación utilizada por el legislador en aplicación directa con la Constitución, sino mediante el examen exhaustivo del hecho imponible, en interacción entre su naturaleza económica y sus efectos jurídicos y en los elementos que lo conforman sin que exista posibilidad alguna de manipulación de los mismos.

La racionalidad del sistema tributario estableciendo mecanismos de armonización y coordinación en la creación y diseño de las especies que lo conforman y de coexistencia entre las mismas, la necesaria vinculación y flexibilidad del sistema tributario con el régimen económico y social y el papel del Estado en la economía en procura de obtención de sus fines en aras de la materialización de un modelo de desarrollo económico.

La globalización implica nuevos retos a los responsables de las políticas tributarias y de Administración tributaria en la adaptación y adecuación en los sistemas impositivos a ese fenómeno ineluctable para cumplir con la legislación y mantener su base impositiva en virtud que las economías, mercados y sectores económicos nacionales están cada vez más integrados como resultado de los mayores flujos de comercios e inversiones, el proceso tecnológico y mejores comunicaciones.

LA CONCEPTUACIÓN DEL IVA BAJO CRITERIOS ECONÓMICOS Y JURÍDICOS

La doctrina dominante en Italia considera que el IVA es un impuesto sobre el consumo y, por lo tanto, el presupuesto del tributo está dado por la respuesta de bien o servicio en el mercado a consumo final permitiendo desempeñar a quienes ejercen actividades económicas de manera empresarial el rol meramente instrumental con respecto al objetivo de gravar al consumidor que, en términos constitucional, es el único sujeto que



efectivamente expresa una capacidad contributiva. De esta manera, el IVA incide sobre el consumidor final sólo bajo el perfil económico, dejándolo definitivamente gravado por este impuesto, aunque no le impone obligación formal.

La doctrina ha venido estableciendo distintos criterios de distinción, comenzando por las más tradicionales entre impuesto directo e indirecto pasando por otros criterios que puedan estar fundamentados en parámetros de administración, de recaudación, por el tipo de hecho generador o imponible, por el ámbito de aplicación y por la titularidad del ente que procede a su creación.

Sin embargo, uno de los criterios fundamentales y esenciales que deben ser abordados es la clasificación económica, que estima como criterio los recursos económicos gravados por el tributo, distinguiendo entre impuesto sobre la renta, impuesto sobre el capital e impuesto sobre el gasto.

La clasificación económica de los impuestos, según Plazas Vega, (2000) tiene en cuenta que en última instancia, la renta es la magnitud de todos los tributos que atiende a los tres momentos o etapas de su ingreso; su realización, su gasto o su capitalización.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, al establecer el ámbito competencial del Poder Público Nacional y asignarle las materias objetos de su poder de imposición, expresa en el numeral 12 del artículo 156 que es de la competencia... la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco...".

Las Bases Teóricas referidas a la segunda categoría de análisis, es decir el Comercio Electrónico se establecen de la siguiente manera:

Para la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) el comercio electrónico no se trata sólo de tecnología, significa que la Internet como parte de la tecnología de la información participa en el crecimiento de la vida de la gente, en oportunidades comerciales.



El comercio electrónico sirve para integrar unidades productivas y las relaciones entre comercio electrónico y producción de bienes.

Generalmente se entiende por e-commerce, (comercio electrónico) como las relaciones de información por medios electrónicos, vinculados con una operación comercial.

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

El término “comercio electrónico” se refiere a la venta de productos y servicios por Internet. Actualmente, este segmento presenta el crecimiento más acelerado de la economía. Hasta la empresa más pequeña puede llegar a clientes de todo el mundo con sus productos y mensajes. En la actualidad, se estima que más de 250 millones de personas utilizan Internet de forma habitual. En opinión de Lanvin (1999), el comercio electrónico que se observa hoy, incluyendo sus aspectos más particulares es muy pequeño compararlo con lo que se espera para los próximos años.

Se consideran servicios prestados por vía electrónica, aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos.

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

- Alojamiento de sitios informáticos.
- Mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- Programas y su actualización.
- Imágenes, texto, información y la puesta a disposición de base de datos.



- Música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- Enseñanza a distancia.
- La compraventa de bienes y servicios mediante Internet y la telefonía móvil sin que exista ningún tipo de contacto físico o presencial entre comprador y vendedor.
- Quien vende puede hacerlo por correo electrónico, anuncio en grupo de noticias, en una lista de distribución, en una página Web, o por medio de un mensaje de texto al teléfono móvil.
- Quien compra puede pagar aceptando el ingreso en cuenta, contra reembolso, dando el número de Tarjeta de Crédito vía formulario, o anotando el de cualquier otra tarjeta o a través de mensajes desde su teléfono móvil.

VENTAJAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO (CE)

El objetivo de un sitio Web no es únicamente vender productos por Internet. En realidad, puede desempeñar innumerables funciones; como por ejemplo, podría servir de complemento a las ventas de su tienda minorista ya establecida. Si vende un producto exclusivo, quizás tenga suerte en llegar a consumidores en el país o a nivel internacional.

El uso de Internet como herramienta del comercio electrónico no garantizar  que pueda enfrentarse a grandes competidores establecidos con resultados favorables para su gestión. Se observa que la competencia cuenta con el inventario, tiene implementados sistemas de despacho y marketing y puede vender los productos con un precio conveniente. No obstante, el principal atractivo de Internet se refiere a que le ofrece un público global de potenciales clientes y nunca cierra sus puertas.

Sus clientes tendrán acceso a información sobre su negocio las 24 horas del día.  Cu ntas veces le ha ocurrido que desea información sobre una tienda, ha buscado el teléfono en las Páginas Amarillas, ha llamado el día domingo en la mañana y se ha encontrado con la sorpresa desagradable de que est  cerrada?. De seguro la mayoría de las empresas habrá activado una grabación en la que se indica que sus oficinas est n cerradas y muy amablemente le informan de su horario de atención.



Sin embargo, es mucho más conveniente que sus potenciales clientes puedan tener acceso a información en todo momento sobre su línea completa de productos y no sólo el horario de atención. A esta información puede incorporar fotografías o dibujos e incluso, quizás, hasta un video. De esta manera, podrá vender sus productos las 24 horas del día. Por lo tanto, es importante que señale la dirección de su sitio Web en todo tipo de documentos, incluida la papelería, formularios de ventas y avisos publicitarios.

VENTAJAS QUE POSEE EL COMERCIO ELECTRÓNICO PARA EL USUARIO

- Posibilidad de acceso a cientos de servicios e información sin tener en cuenta la distancia, ni el tiempo, ni los costos: el acceso al mundo de la información, ocio, o comercio, etc. En Internet, las distancias reales desaparecen, y se entra en un espacio global.
- Rapidez de las transacciones: al realizar cualquier adquisición de productos, la transacción económica se realiza de cuenta entre los proveedores y los clientes. El poseedor de tarjeta de crédito, tendrá dinero digital que sustituirá progresivamente el dinero metálico, cheques, etc.
- Seguridad y Confidencialidad: la información al ser pública, puede inducir al usuario de los servicios de C.E. a dudar de la seguridad de sus datos, sin embargo, técnicamente se han desarrollado sistemas de seguridad para la transferencia de los datos confidenciales.

Los consumidores son aún mejores: no necesitan una tienda física; todo ello por un coste mínimo. La tienda perfecta, abierta 24 horas al día incluso festivos, y siempre dispuesta a recibir a los clientes de todo el mundo.

VENTAJAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO PARA LA EMPRESA

- Ofrece servicio y producto, el ofrecimiento de productos o artículos permite que el usuario de las redes de información, tenga acceso al máximo de información, y al producto elegido.
- Contacto directo con el cliente.
- Marketing personalizado dirigido a los gustos y características de los clientes.



- Se aprovechan todos los puntos de venta posibles que representa cada ordenador que est  conectado
- Innovador y Competitivo: ofrecer los servicios habituales de una empresa   dar a conocer los productos, atención al cliente, ventas, entre otros, por un nuevo medio como es Internet, amplia los medios de difusión de los propios productos a un ámbito geográfico y de mercado que desee la propia empresa

Los vendedores deben tener en cuenta una serie de factores que hacen el e-commerce diferente al comercio tradicional. La rapidez en la entrega se presenta como uno de los puntos más valorados por los consumidores.

- El comprador puede ver de manera rápida toda la exhibición electrónica y no tiene que ir tienda por tienda en busca del producto deseado. Se optimiza también el tiempo de atención al cliente, el cual tiene que esperar largas colas para ser atendido.
- El vendedor también se beneficia, puesto que puede ofertar sus productos sin necesidad de mostrarlos físicamente al comprador.
- Reduce los retrasos gracias a la velocidad de transmisión.
- Disminuye el ciclo de producción, creando mercados más competitivos.
- Hace posible la igualdad de trato a los clientes independientemente de sus características individuales: nacionalidad, lugar de residencia, etc.
- Amplia de forma considerable el mercado potencial de las empresas.
- Faculta a las pequeñas y medianas empresas el acceso a mercados que de otra manera tendrían vetados por su elevado coste.

VENTAJAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La administración es una unidad productora de bienes y servicios y está visto que el comercio electrónico tiene mucho que enseñar en la gestión de estas unidades, así que podrá entonces valerse de sus ventajas; de ello tenemos que la reducción de costo es una de las características importantes que se conocen en el comercio electrónico, no le vendría nada mal a la administración ni a los contribuyentes.



De hecho son muchas las declaraciones tributarias por medios electrónicos que se vienen realizando, aliger ndose el costo en tiempo, papel y dinero; además que desaparecen los costos de complementación. Igualmente es posible mejorar la asistencia de la Administración al contribuyente, a través de las páginas Web ofreciendo información legislativa, consultas tributarias con su respuesta online, exposiciones didácticas de la doctrina tributaria...entre otro.

En otro orden de ideas, vemos que paradójicamente aparecen nuevos métodos de control tributario, como los certificados y firmas electrónicas, que tan buenos resultados han arrojado en el tema de la seguridad informática.

DESVENTAJAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Pese a lo anteriormente expuesto, también es cierto que este tipo de comercio presenta sus inconvenientes, algunos de ellos potencialmente y todavía por solucionar. Entre ellos:

- El más importante es la falta de seguridad en los procesos de compra venta; en el caso del comercio electrónico, la interacción entre el comprador y vendedor se realiza a través de una red abierta (Internet), que no puede considerarse un canal de comunicación seguro a menos que se adopten ciertas medidas de protección.
- El problema de la identificación de las partes (autenticación), es de señalar una de las situaciones más preocupantes actualmente es la publicación de los datos personales y confidenciales del comprador en un medio totalmente abierto como es Internet.
- Otro tema pendiente de resolver es el de cómo obtener los resguardos que permitan realizar posteriores reclamaciones, tanto al comprador, como al vendedor, en el caso de que alguno de ellos se sienta perjudicado por el otro, una vez concluida la transacción.

CLASIFICACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Cabe señalar que las transacciones de “comercio electrónico” pueden ser efectuadas, entre los distintos sujetos:

Entre empresas o “business to business”.



- Las empresas pueden intervenir como usuarias – compradoras o vendedoras o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico instituciones financieras, proveedores de servicios de Internet, etc.

Entre empresa y consumidor o “business to consumers”.

- Las empresas venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio Web a clientes que los utilizarán para su uso.

Entre consumidor y consumidor o “consumers to consumers”.

- Es factible que los consumidores realicen operaciones entre sí, tal es el caso de los remates en línea.

Entre consumidor y administración o “consumers to administrations”.

- Las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo.

Entre empresa y administración o business to administrations”.

- Por otro lado, existe una clasificación de vital importancia y es la que discierne respecto a la entrega y pago del bien – entre:

COMERCIO ELECTRÓNICO INDIRECTO

Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courier). Esta clase será subsumible a la regulación tributaria de modalidades tradicionales, como es el caso de las ventas telefónicas, donde el pedido también se realiza a distancia.

COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO

Donde el pedido, pago y envío del bien se produce online; son bienes de naturaleza intangible que viajan por la red.

Para la materia tributaria es el Directo quien posee mayor relevancia, pues se torna dificultoso establecer la naturaleza intrínseca de la operación ya que en los derechos y productos que se transmiten, se verifica una desmaterialización del objeto, vía digital.



FACTURA ELECTRÓNICA

Representa la informática de un documento tributario generado electrónicamente, que reemplaza al documento físico o papel con idéntico valor legal. Este instrumento aún no ha sido implementado en Venezuela.

Es un documento presentado digitalmente, el cual debe contener información detallada de las transacciones realizadas al igual que el medio impreso.

Al igual que la impresa, deben reflejar específicamente la compra del bien o servicio, además de haber un emisor y receptor, entre otras características particulares, sin embargo, existen algunas diferencias.

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

Disposiciones relacionadas con la impresión y emisión de facturas y otros documentos: Resolución 320

En concordancia con lo establecido en los artículos 54 y 57 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), y los artículos 5, 63, 64, 65 y 66 de su Reglamento, los cuales se refieren a la emisión de documentos y registros contables, así como, a la obligación de la Administración Tributaria de dictar las normas que establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplir los contribuyentes en relación con la impresión y emisión de las facturas y otros documentos equivalentes, el Ministerio de Finanzas publicó la Resolución 320, a través de la Gaceta Oficial No. 36.859 en fecha 29 de diciembre de 1999.

La Resolución 320 establece los requisitos, formalidades y especificaciones para la elaboración y emisión de las facturas y demás documentos por parte de los contribuyentes sujetos al Impuesto al Valor Agregado.

Dicha Resolución deroga la Resolución No. 3.061 del 27 de marzo de 1996, publicada en Gaceta Oficial No. 35.931 del 29 de marzo de 1996 que regulaba esta materia y la Providencia No. 158, la cual establecía el Régimen para emitir facturas y otros documentos equivalentes, mediante Sistemas Computarizados por parte de los prestadores de servicios de electricidad,



telecomunicaciones, gas doméstico y aseo urbano de fecha 28 de mayo de 1997, publicada en Gaceta Oficial No. 36.220 el 04 de junio de 1997.

FIRMA DIGITAL

Uno de los aspectos decisivos para afianzar el comercio electrónico en Internet se encuentra constituido por el entorno jurídico, es decir, por las leyes que sirven de soporte para las transacciones, introduciendo el concepto de seguridad jurídica en el mercado digital.

Existe la costumbre generalizada de la presencia física en un negocio, sin embargo, muchos compromisos comerciales tienen que recurrir a la realidad virtual para poder sellar sus acuerdos a través de Internet. Pero los que tienen por norma documentar sus transacciones con contratos escritos podrán comprobar en poco tiempo, que la firma digital aporta una eficacia probatoria igual, o incluso superior a la que aporta la firma original en papel.

La firma digital es el instrumento que permitirá, entre otras cosas, determinar de forma fiable si las partes que intervienen en una transacción son realmente las que dicen ser, y si el contenido del contrato ha sido alterado o no posteriormente.

La firma electrónica es la información creada o utilizada por el Signatario, asociada al mensaje de datos, que permite atribuirle su autoría bajo el contexto en el cual ha sido empleado.

DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

El IVA y el Comercio Electrónico

En el mundo actual, las grandes corporaciones, tienen una alta movilidad y rotación de los factores y se manejan en forma global, participando en operaciones multimillonarias y dejando de lado los límites y las fronteras.

El número de transacciones efectuadas por medio de Internet se encuentra en constante crecimiento, es por ello que la mayoría de los países han percibido los consecuentes beneficios y eventuales perjuicios que generará, en un futuro próximo, esta nueva herramienta de comercialización, en vista a la política tributaria que se adopte.

El comercio electrónico por sus características y particularidades origina en el ámbito de la tributación, problemas para determinar la producción en la renta y la dificultad para establecer cuándo puede existir un lugar fijo de



negocios que haga calificar los elementos utilizados en tal comercio bajo el concepto de “fuente”.

Las transacciones comerciales que se realicen en este medio tienen implicaciones fiscales, sobre todo desde el punto de vista del impuesto al valor agregado (IVA). Cuando se realizan operaciones en comercio electrónico en Venezuela que implican transferir la propiedad de bienes muebles o una prestación de servicios, cualesquiera sea su naturaleza, siempre y cuando pueda calificar como tal, según la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA). Es indiferente si la compra o la venta de estos artículos o servicios se realizaron a través de Internet.

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

El hecho imponible, se perfecciona en el momento de entregar la cosa mueble, o emisión de factura o acto equivalente. El aspecto material del hecho imponible es la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario del tributo realiza, o la situación en la cuál éste se halla o cuyo respeto se produce.

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

La base imponible, es la situación jurídica que determina arribar a una cifra sobre la cual se aplicará un porcentaje que nos permitirá conocer cuanto tiene que pagar el sujeto pasivo, o sea, es el importe al cual se aplica la tasa o alícuota. Señala la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (2002), en su Artículo 20, la base imponible del impuesto en los casos de venta de bienes inmuebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien, siempre que sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio.

La base imponible de dicho tributo en comercio electrónico estaría constituida por el importe o valor del bien o prestación de servicio; al igual que el comercio tradicional.



En el impuesto al IVA, el pago se exige por la configuración de un hecho, obtención de renta, realización de un gasto, (tenencia de un capital) que se considera en abstracto como índice revelador de riqueza, sin que tal circunstancia est  vinculada con una actividad individualizada del Estado en beneficio del contribuyente.

Medios de Pago del IVA en el Comercio Electrónico

El adecuado desarrollo de la actividad comercial en la red exige que no sólo la prestación característica del contrato celebrado a través de Internet se cumpla en particular en las operaciones online, sino que además es necesario poder efectuar la contraprestación de forma electrónica.

El progresivo desarrollo del comercio electrónico ha hecho surgir la necesidad de disponer de medios de pago que cumplan una serie de condiciones convenientes a la operatividad de la red:

- Medios de pago más veloces, a fin de no perder la ventaja en términos de tiempo.
- Adecuados a los instrumentos telemáticos.
- Coherente con las modalidades operativas del comercio electrónico,

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

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

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

La Ley de Impuesto al Valor Agregado establece el modo de pago de las facturas tradicionales, en el artículo 48, 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 No. 1150 con Fuerza y Rango de Ley Orgánica de Aduanas.

Establecimiento Permanente y Servidores

Es difícil ignorar los efectos que la paulatina internacionalización del comercio impulsado por los medios telemáticos y la tecnología Internet tiene sobre los conceptos tradicionales de jurisdicción tributaria y del hecho imponible.

Ambos criterios, de estado residencia y estado fuente, han sido tradicionalmente utilizados por la práctica totalidad de los sistemas tributarios internacionales, conjuntamente con un esquema complejo de tratados diseñados para evitar la doble imposición. (de un mismo hecho imponible, por residencia en un país y fuente en otro).

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

Varias han sido las soluciones propuestas ante tal situación:

- Defender la autorregulación y competencia abierta, con el propósito de dar rienda suelta al desarrollo de la nueva economía. Esta ha sido la postura de Estados Unidos (donde una moratoria fiscal fue aplicada con respecto a los impuestos indirectos estatales).



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

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

El artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE, adoptado por la gran mayoría de los tratados nacidos para evitar doble imposición internacional, establece la siguiente definición de Estado Permanente: "Lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad". Esta definición incluye:

- Sedes de dirección
- Sucursales
- Oficinas
- Fábricas
- Minas
- Canteras
- Obras de Construcción o montaje cuya duración exceda de 12 meses
- La situación en que un agente actúe en un Estado por cuenta de una empresa de otro Estado, con capacidad para contratar en el primero, en nombre de la empresa.

Por otro lado, esta definición descarta:

- La utilización o mantenimiento de instalaciones o depósitos con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa, hacer



publicidad, suministrar información o desarrollar otras actividades similares preparatorias o auxiliares, siempre que se realicen para la propia empresa.

Adoptando una postura que podría calificarse de conservadora, la OCDE ha optado proponer la modificación del artículo arriba mencionado, con el objeto de facilitar la localización de un establecimiento permanente aplicable a las diversas actividades de comercio electrónico. En su proyecto revisado de marzo de 2000, el grupo de trabajo encargado de la propuesta, especificó aún más una serie de aclaraciones que ya pueden servirnos de orientación en torno a una controvertida cuestión: La posesión de un equipo informático en la jurisdicción fiscal.

En cuanto al lugar de localización del Hecho Imponible, el Código Orgánico Tributario establece en sus Artículos 31, 32, 33, y 34, lo siguiente:

Artículo 31: A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas naturales en Venezuela:

- El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales. En los casos que tenga actividades civiles o comerciales en más de un sitio, se tendrá como domicilio el lugar donde desarrolle su actividad principal.
- El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes o de tenerla no fuere conocido el lugar donde ésta se desarrolla.
- El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.
- El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

Artículo 32: A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas jurídicas y demás entes colectivos en Venezuela:

- El lugar donde esté situada su dirección o administración efectiva.



- El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en casos de que no se conozca el de su dirección o administración aplicarse las reglas precedentes.
- El que elija la administración tributaria, en caso de existir más de un domicilio, según lo dispuesto en este artículo, o sea, imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

Artículo 33: En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, las actuaciones de la administración tributaria se practicarán

- En el domicilio de su representante en el país, el cual se determinará conforme a los artículos precedentes.
- En los casos en que no tuviesen representantes en el país, en el lugar situado en Venezuela, en el que desarrolle su actividad, negocio o explotación, o en el lugar donde se encuentre ubicado su establecimiento permanente o base fija.
- El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

Artículo 34: La administración tributaria y los contribuyentes o responsables, podrán convenir adicionalmente la definición de un domicilio electrónico, entendiéndose como tal, a un mecanismo tecnológico, seguro, que sirva de buzón de envío de actos administrativos.

Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 31, 32 y 33 de este código, la Administración Tributaria Nacional, a los únicos efectos de los tributos nacionales, podrá establecer un domicilio especial para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficacia y costo operativo así lo justifiquen.

Con la incorporación de este artículo en el COT se implanta por primera vez, en nuestro sistema jurídico tributario, el correo electrónico, como un mecanismo ágil, eficaz que permite una comunicación más segura y rápida entre la administración tributaria y los contribuyentes o responsables.

El Comercio Electrónico y el IVA

Las dificultades de la regulación del comercio electrónico aparecen incrementadas porque la tributación de las operaciones en la red abarca, por



los impuestos directos sobre la renta y que la empresa que opera online, obtiene ingresos sujetos a este tipo de impuesto.

Además el destinatario del comercio electrónico es un consumidor o usuario, y el consumo como es sabido, consiste en una manifestación de capacidad contributiva a ser gravada por los impuestos indirectos. García (2002).

Para abordar la tributación en el IVA del e-commerce, como se dijo anteriormente, es preciso realizar una distinción entre diferentes tipos de operaciones, que son las operaciones de comercio electrónico directo (on-line) e indirecto (off-line).

Por otra parte cabe destacar la distinción entre los bienes y los servicios se convierten en un tema difícil de resolver cuando se trata de adaptarla a los productos digitales, pues a pesar de tratarse de productos que van a ser calificados como servicios. García (2002).

Operaciones Off-Line

Las operaciones off-line son aquellas en las cuales la contratación de bienes o servicios y la publicidad de las mismas, se realizan por vía telemática, de modo que se empleará Internet para contratar la operación, pero la prestación, entrega del bien o realización del servicio, y en ocasiones, la contraprestación, el pago, se realizan por los cauces tradicionales, pues dependerá del objeto contratado que el pago sea contra reembolso o a través de medios electrónicos. En todo caso, lo importante es que el perfeccionamiento del contratado no se realiza a través de la red, sino por los medios habituales, pues el bien entregado es material y el servicio prestado requiere la presencia física del prestador y del prestatario.

En opinión de García (2002), la tributación por IVA de estas operaciones es asimilable al comercio tradicional, por ello se debe distinguir entre las prestaciones de servicios y la entrega de bienes, también resultarán aplicables las reglas sobre admisiones intra comunitarias, importaciones e incluso los regímenes especiales. Existen algunas diferencias respecto a las cuentas, ya que debido a la forma de contratación utilizada, habitualmente se hará uso de facturas telemáticas.

En el caso de las prestaciones de servicios mencionados con anterioridad, de transporte, cultural, deportivo o de otro tipo, el impuesto sobre la renta que le resulta aplicable será el que establezcan las leyes en que radique el prestador del servicio. Cuando se adquiera en Internet entradas para la



ópera de Madrid, se pagará el IVA español, como si los adquiriésemos en taquilla.

En cuanto a las entregas de bienes que requieran un movimiento de mercancía, ocurre algo similar a las ventas a distancia por catálogo.

Operaciones online

Es conveniente la distinción de entrega de bienes y prestaciones de servicios por vía electrónica.

Las operaciones online se caracterizan por su total perfeccionamiento a través de la red, pues se trata de aquellas en las que no sólo la contratación se realiza a través de la red, sino también, el total perfeccionamiento del contrato, la entrega final del servicio, así como el pago.

En efecto, según la Ley del Impuesto al valor agregado (LIVA), se consideran prestación de servicios por vía electrónica: toda tramitación enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico y otros medios electrónicos.

Sin embargo, la LIVA ha considerado que el suministro de productos informáticos normalizados, efectuado en cualquier soporte, constituye entrega de bienes y no prestación de servicios. Con esta regla realmente lo que se está haciendo es otorgar una calificación jurídica unitaria para los productos informáticos.

Principios que presiden la tributación

Tomando como punto de partida los acuerdos llegados en distintos foros internacionales, la doctrina ha ido elaborando una serie de principios generales que deberían marcar las pautas para el futuro desarrollo del régimen tributario. Es conveniente señalar que en la mayor parte de los casos no se trata de nada original sino de una mera adaptación de principios clásicos a un nuevo comercio.

El principio de la neutralidad (neutrality), aunque al lado del mismo, y sin confundirse con éste deberíamos hacer referencia al principio de la no discriminación. Significa que la imposición tiene que ser equitativa y neutral y ello no sólo su relación al tratamiento tributario del comercio electrónico,



frente al comercio tradicional, sino que también despliega sus efectos dentro de las distintas formas de comercio electrónico.

El principio de eficiencia y recaudación (Efficiency). Es preciso minimizar los costos del cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes y de igual modo, los costos que genera la gestión tributaria para las administraciones públicas.

El principio de la Certeza y Simplicidad (Certainty and Simplicity). Los regímenes fiscales que arbitren han ser claros y simples de forma que se puedan comprender por los destinatarios de las normas sin complejas interpretaciones, para de este modo, conocer previamente las consecuencias fiscales de una operación antes de realizarla.

Principio de Efectividad y Claridad (Effectiveness and tairnes). Con estos principios se pone de manifiesto la necesidad de que la tributación sea equilibrada, de modo que tenga la cuantía adecuada en el momento adecuado.

Principio de la Flexibilidad (Flexibility). Las soluciones que se den a la tributación del comercio electrónico han de ser flexibles, pues hay que asegurar las medidas tributarias que se puedan adaptar al desarrollo técnico y comercial.

Control Tributario del Comercio Electrónico

La Administración Tributaria tiene ante sí uno de los retos más importantes a los que habrá de enfrentar en este siglo, el control de las operaciones de comercio electrónico, como acertadamente señala J. OWENS. "La solución de las comunicaciones ha creado nuevas posibilidades para las administraciones tributarias".

La investigación y el control inspector se va a ver entorpecido por una serie de circunstancias inherentes al propio funcionamiento de la red.

Una dificultad adicional, particularmente relevante respecto al IVA, consiste en que las operaciones a través de Internet se caracterizan por una práctica eliminación de los intermediarios, de modo que la información para poder llevar un cruce de datos, es mucho más difícil de obtener que en el comercio tradicional.

El inspector de hacienda, conocido entre nosotros como fiscal, cuenta con un valioso método para controlar los impuestos indirectos es analizando las



cuentas, pero en esta sede el mecanismo de la repercusión mediante factura funciona pero, especialmente en las operaciones que se realizan de empresario a consumidor.

La implantación de las nuevas reglas en el IVA sobre el comercio electrónico debe ser precedida por una nueva reglamentación de las facturas telemáticas.

CONCLUSIONES

Luego de haber hecho un estudio exhaustivo de las categorías objeto de estudio, se puede llegar a las siguientes conclusiones.

- No resulta conveniente la creación de impuestos específicos sobre el comercio electrónico, sino que habrá de mantenerse las vigentes figuras tributarias y más aún los actuales principios rectores de la imposición.
- La solución que se d  a la tributación de comercio electrónico, no puede discriminar la compra tradicional, pero tampoco impedir el desarrollo del e-commerce, ni una de las consecuencias más inmediatas del mismo que es la internacionalización de las empresas en una economía como la actual inmersa en una progresiva globalización.
- Para encontrar un tratamiento tributario adecuado del comercio electrónico es necesario distinguir entre dos tipos de operaciones: online y offline. Son operaciones online o de comercio electrónico directo los que versan sobre aquellos servicios o bienes susceptibles de ser digitalizados y transmitidos en forma telemática. Se trata de transacciones que se perfeccionan por completo a través de la red. Por el contrario las operaciones offline o de comercio electrónico indirecto con los que emplean las nuevas tecnologías del bien o producto a la prestación del servicio; pero la entrega y habitualmente el pago se realiza por las causas tradicionales.
- Para poder arbitrar una solución adecuada a la tributación del comercio electrónico es preciso dar una respuesta a puntos fundamentales. La identificación de las partes y de las operaciones, la calificación de las ventas obtenidas y la localización de las operaciones.
- La jurisprudencia venezolana reconoce el principio de la territorialidad del IVA.



- La Ley del Impuesto al Valor Agregado consagra el derecho de los contribuyentes a valerse de instrumentos privados tales como: facturas o documentos equivalentes, libros de compras, libros de ventas, registros contables y archivos adicionales.
- El Tribunal Supremo de Justicia venezolano establece que la pérdida del derecho a la deducción del crédito fiscal, ocurre cuando la omisión del requisito en la factura, impide o dificulta al Fisco Nacional efectuar sus labores de Control Fiscal.
- Se observa la ausencia de algunos elementos constitutivos del hecho imponible en el Impuesto al valor agregado IVA, que configuren el momento de la obligación imponible y su base de cálculo.
- Teniendo presente los principios impositivos de orden constitucional en especial el referido a la neutralidad y equidad, el tratamiento impositivo de las transacciones en el comercio electrónico y de las transacciones tradicionales en el sistema tributario, no se debe discriminar ni conferir una ventaja competitiva, según el medio o la naturaleza utilizada para llevar a cabo una transacción comercial.

RECOMENDACIONES

A partir de las conclusiones de la presente investigación, se sugieren las siguientes recomendaciones:

- Se sugiere la creación de un sistema para la recepción de pagos magnéticos, incluyendo el proveniente del comercio electrónico.
- Se recomienda colocar en la página Web de la Administración Tributaria información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias, la legislación tributaria vigente, asesoramiento impositivo, consultas técnicas y relativas a formalidades y trámites administrativos a cumplir.
- Instrumentar la factura electrónica.
- Revisar la legislación al respecto.
- Las autoridades deben prever que el comercio electrónico no socave la capacidad del Gobierno para recaudar los ingresos públicos vía tributación,



- Los principios de tributación que dirigen a los gobiernos en relación con el comercio tradicional deberían adecuarse para su aplicación al cibercomercio, donde deben prevalecer los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad, imparcialidad y flexibilidad.
- Establecer rutinas de auditoria específicamente destinadas al control de las transacciones efectuadas por medios electrónicos
- Las rutinas de control mencionados en el aparte anterior deberían apuntar al seguimiento de los pagos efectuados por las empresas, así como, la racionalidad de los importes involucrados.
- Se sugiere aumentar el número de elementos tecnológicos que coadyuven al control de las transacciones electrónicas por parte de la administración tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2002). Ediciones Legis. Talleres de Gráficas Arauca. C.A. Caracas, Venezuela.

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

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

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

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



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

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

PADRÓN, O. 2004. "Los mecanismos de control fiscal en el impuesto al Valor Agregado IVA: Las facturas y sus requisitos como condiciones para la deducción de los créditos fiscales. Revista de Derecho Tributario No. 104 Julio, Agosto, Septiembre. Legis Editores C.A. Talleres de Gráficas Arauca. Caracas, Venezuela.

PALACIOS, E. (2004). "Los efectos del IVA en la Economía". Compilación XXXV Aniversario de Derecho Tributario. Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela. Editorial Torino. Caracas, Venezuela

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

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

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