



## La tributación y el comercio electrónico

### Taxation and Electronic Trade

*María Elena Armas A. \**

#### Resumen

El objetivo principal de esta investigación es analizar la aplicabilidad de impuestos a las operaciones comerciales realizadas a través de medios electrónicos de comunicación. Para el desarrollo de este estudio se revisaron las leyes de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado en el contexto del comercio electrónico. Esta investigación metodológicamente se consideró documental y descriptiva, por cuanto se sustentó de la revisión a textos, doctrina, leyes, entre otras. Los resultados obtenidos demuestran el desarrollo del e-commerce como actividad económica y el avance legal que ha brindado seguridad en las operaciones. En cuanto a la aplicación del impuesto a la renta, resulta difícil por no poderse determinar el vínculo, o sea, el establecimiento permanente y respecto al IVA, presenta inconveniencia para gravar los bienes y servicios adquiridos on line e intangibles. Se concluye que es necesario fortalecer el comercio electrónico, seguir legislando para dar seguridad a las operaciones que se realicen y se resalta la conveniencia de no gravar el mismo.

**Palabras clave:** Comercio electrónico, e-commerce, globalización, internet.

---

Recibido: Abril 2006 • Aceptado: Junio 2006

\* Licenciada en Administración de Empresas (UNA). Lic. En Contaduría Pública (UNA). Especialista en Gerencia de Recursos Humanos (LUZ). Magíster en Gerencia Tributaria (URBE). Profesora Asociada de URBE. Miembro del Comité Académico de la Maestría Gerencia Tributaria. E-mail: maelenarmas@hotmail.com

## **Abstract**

The principal objective of this research is to analyze the applicability of taxes to commercial operations realized across electronic means of communication. For the development of this study we reviewed income tax laws and the added value tax in the context of electronic trade. The research methodology was considered to be documentary and descriptive, since it was based on the review of texts, doctrine, laws, and other documents. The results obtained demonstrated the development of e-commerce as an economic activity and the legal advances that have offered security in these operations. As to the application of income tax to the revenue, it turns out to be difficult since it is difficult to determine a link, or permanent establishment and with regard to the value added tax (IVA), it is difficult to tax presents intangible goods and services acquired on line. One concludes that it is necessary to strengthen electronic trade, to continue legislation to give safety to the operations that are realized therein, and the convenience of not taxing these transaction.

**Key words:** Electronic trade, e-commerce, internet, globalization.

## **Introducción**

Así como la actividad comercial, la tecnología y las comunicaciones han generado avances y cambios en distintos aspectos de la economía, uno de estos cambios es la Internet, que ha ejercido una gran influencia en la humanidad, modificando costumbres y cultura. Esta tecnología ha permitido que la información esté más al alcance de la mano del hombre, abriendo más posibilidades al desarrollo integral. Así mismo, el sistema tributario venezolano también ha evolucionado, a fin de adaptarse a estas grandes transformaciones económicas y tecnológicas.

El tema tributario de gran auge en los últimos años en Venezuela, confronta actualmente grandes problemas, uno de ellos, la carencia de cultura tributaria del venezolano, esto es, voluntad para cumplir con el precepto contenido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, donde establece que todos debemos contribuir con los gastos públicos.

Ahora bien, a partir de 1990, se introdujeron una serie de reformas en el sistema tributario venezolano, entre las más importantes se encuentran la adopción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en 1993, reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta en 1991, 1993, 1994, 1995, 1999 y 2001, al Código Orgánico Tributario en 1992, 1994 y 2001, una nueva Constitución en 1999, entre otras.

Las empresas han sido beneficiadas también con estos avances tecnológicos, por la apertura de las telecomunicaciones, que facilitan el intercambio comercial, reduciendo costos e incrementado las posibilidades de crecimiento y competencia por la rapidez con la que se mueve la información en la Internet, colocando en igualdad de condiciones, tanto a las grandes empresas como a las pequeñas, creando nuevas formas de comercio, entre las que se encuentra el comercio electrónico.

## **El comercio electrónico**

En sentido amplio, se entiende por comercio electrónico al conjunto de aquellas transacciones comerciales y financieras realizadas a través del procesamiento y la transmisión de información por medios electrónicos, incluyendo texto, sonido e imagen. Abrams y Doernberg, citados por McLure (2000), definen el comercio electrónico como “la utilización de las redes informáticas con el fin de facilitar las transacciones que comprenden la producción, la distribución, la venta y la entrega de bienes y servicios dentro del mercado”.

Rodríguez (2004) conceptualiza al e-commerce en términos generales, como el tráfico de información por medios electrónicos, vinculados con una operación de comercio. El punto de convergencia de todas las definiciones consultadas es el uso del medio electrónico para la realización de negocios.

El auge del comercio electrónico resalta la necesidad de dictar normas que lo regulen, acarreado dos problemas fundamentales: la naturaleza cambiante de la tecnología y la dificultad de aplicar normas nacionales a problemas de índole global. Aunado a estos inconvenientes, se le debe agregar la dificultad de gravar las operaciones realizadas por medios electrónicos, ya que este tipo de comercio está sujeto a diversos problemas prácticos, entre los que se pueden citar: presencia física gravable, tipo de renta sujeta a gravamen, ley aplicable, establecimiento permanente, justa distribución de la base imponible y neutralidad fiscal.

Fundamentalmente estamos ante un medio que permite la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones, pero en especial las referidas al uso de Internet. El objetivo primordial entonces, será la venta y compra de bienes y servicios, lo que hace posible la transformación del comercio.

Según la Unión Internacional de Telecomunicaciones (ITU), hacia finales del año 2002, existían en el planeta un total de 591 millones de usuarios de Internet. Si comparamos esta cifra con los seis mil millones de habitantes que tiene el planeta, nos encontramos que un 9,72% de la población mundial es usuario de Internet.

Para Hernández (2000), “En la Organización Mundial del Comercio los países miembros han acordado reafirmar la importancia del Comercio Electrónico y su potencial para crear nuevas oportunidades para el comercio y el desarrollo. Por otra parte los países han acordado continuar la práctica de no gravar con impuestos de aduana a las transmisiones electrónicas, así como evitar medidas que puedan desestimular el auge y crecimiento del medio”.

En los últimos años, Venezuela ha acelerado el uso del comercio electrónico, sin embargo a pesar de que el proceso se ha incrementado, no se ha desarrollado tanto en comparación con otros países latinoamericanos, debido principalmente a que sólo una pequeña parte de la población tiene acceso a Internet y en otros países el auge ha sido mayor, ya que son países más desarrollados y más porcentaje de la población tiene acceso a Internet.

En Venezuela, de acuerdo a informes de Cámara Venezolana de Comercio Electrónico (CAVECOM) sólo un grupo de 1.274.400 personas son usuarios de Internet y de esos usuarios solo el 13,7 % utilizan el comercio electrónico, y las razones por las cuales los usuarios de Internet en Venezuela no utilizan el comercio electrónico es principalmente por la inseguridad y desconfianza que transmite, como por ejemplo algún tipo de fraude en las transacciones.

### **La cámara venezolana de comercio electrónico (CAVECOM)**

Creada el 3 de junio de 1999, es una organización privada e independiente que agrupa y apoya a las empresas en sus actividades, en los medios digitales y sirviendo de conexión entre cada una de estas empresas relacionadas con el sistema de comercio electrónico de Venezuela y de los demás países, promoviendo así también la innovación y los cambios necesarios para el desarrollo exitoso de estos negocios. Igualmente integra empresas que no cuentan con el servicio para que lo obtengan y sean usuarios del mismo.

Entre sus metas se encuentran: a) Promover entre sus afiliados las actividades del e-commerce. b) Fomentar el desarrollo del e-commerce, como sector económico en Venezuela y América Latina. c) Propiciar las actividades de investigación, desarrollo y docencia asociada al e-commerce. d) Servir de interlocutor de las empresas de e-commerce y los actores públicos y privados pertinentes en Venezuela y el Mundo.

Actualmente se está trabajando en el proyecto de Ley de Comercio Electrónico en Venezuela, la cual ya existe en otros países, y está siendo realizada por el servicio autónomo de la Superintendencia de Servicios de Certificación Electrónica.

### **Tipos de transacciones de comercio electrónico**

**Business to business (B2B):** Entre empresas las cuales pueden intervenir como compradoras o vendedoras, o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico, instituciones financieras, proveedores de servicios de Internet, etc.

**Business to consumers (B2C):** Entre empresas que venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio Web y los consumidores.

**Consumers to consumers (C2C):** Entre consumidores, siendo factible que éstos realicen operaciones entre sí, tal es el caso de los remates en línea.

**Consumers to administrations (C2A):** Aquí los ciudadanos pueden interactuar con las Administraciones Tributarias u organismos públicos, a efectos de realizar la presentación de las declaraciones juradas y/o el pago de los tributos, obtener asistencia informativa y otros servicios.

**Business to administrations (B2A):** En este segmento las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo, pero en este caso, relacionándose con las empresas, las cuales pueden presentar declaraciones de impuestos, solicitar asistencia infor-

mativa, participar en licitaciones, entre otros. En Venezuela, la Administración Tributaria ha insistido desde el año 2004 en efectuar las declaraciones de impuestos de los contribuyentes a través de la página web, siendo con carácter obligatorio actualmente, la declaración de rentas de los funcionarios públicos

### **Normativa desarrollada para regular el comercio electrónico**

La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) mediante Resolución 51/162 de la Asamblea General de 16 de diciembre de 1996, promulgó la denominada “Ley Modelo sobre Comercio Electrónico”, en la cual establece “la presente ley será aplicable a todo tipo de información en forma de mensaje de datos utilizada en el contexto de actividades comerciales” (Art. 1).

Este desarrollo vertiginoso del comercio electrónico en los últimos años ha obligado al estado Venezolano a dar respuesta en cuanto a la seguridad de las operaciones que a través de la red se realicen, tanto técnica, como jurídica, ya que por la red circulan datos, en la mayoría de los casos, de carácter personal y el usuario de Internet corre el peligro de que la información que transmite sea capturada y usada por el receptor del mensaje con fines distintos para los cuales fueron suministrados, atentando contra el derecho a la privacidad, secreto de las comunicaciones y a la intimidad, derechos fundamentales del ciudadano, contenidos en los artículos 48 y 60 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

La citada Constitución también establece en su artículo 28 que todo ciudadano tiene derecho a conocer la información que se tiene sobre él y sobre sus bienes, ya sea, que esté registrada en oficinas públicas o privadas, así mismo, tienen derecho a conocer el uso que de ella se haga y solicitar ante un tribunal competente su actualización, rectificación o destrucción, si fuese errónea, o afectase ilegítimamente sus derechos. Este derecho se conoce como hábeas data.

Existen muchos aspectos que presentan debilidad en torno al comercio electrónico; entre ellos podemos destacar, la validez de la firma electrónica, la legalidad de un contrato electrónico, las violaciones de marcas y derechos de autor, pérdida de derechos sobre las marcas, pérdida de derechos sobre secretos comerciales y responsabilidades. En este sentido en Venezuela existen leyes aplicables para el comercio electrónico entre las cuales se pueden mencionar:

Ley de Telecomunicaciones, la cual tiene por objeto establecer el marco legal de regulación general de las telecomunicaciones, a fin de garantizar el derecho humano de las personas a la comunicación y a la realización de las actividades económicas de telecomunicaciones.

Decreto Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, No. 1.024, del 10-02-2001, publicada en Gaceta Oficial No. 37.148 del 28-02-2001: Otorga y reconoce la eficacia y valor jurídico a los mensajes de datos, los cuales son la información inteligible en formato electrónico que pueda ser almacenada o intercambiada por cualquier medio y la firma electrónica, información creada o utilizada

por la persona titular de la firma asociada al Mensaje de Datos, que permite atribuirle su autoría bajo el contexto en el cual ha sido empleado.

Ley Especial Contra Los Delitos Informáticos: Brinda protección integral a los sistemas que utilicen tecnologías de información, a la prevención y sanción de los delitos realizados contra dichos sistemas o sus componentes y los cometidos mediante el uso de estas.

Decreto-Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología: Desarrolla los principios orientadores que en materia de ciencia, tecnología e innovación, establece la Constitución; define los lineamientos que orientaran las políticas y estrategias para la actividad científica, tecnológica y de innovación, con la implantación de mecanismos institucionales y operativos para la promoción, estímulo y fomento de la investigación científica, la apropiación social del conocimiento y la transferencia e innovación tecnológica, a fin de fomentar la capacidad para la generación, uso y circulación del conocimiento y desarrollo nacional.

Decreto 825, de fecha 10-05-2000, Gaceta Oficial No. 36.955 del 22-05-2000; Acceso y uso de Internet como Política Prioritaria para el Desarrollo Cultural, Económico, Social y Político de Venezuela: Su objetivo es la incorporación masiva de este medio de información en la actividad diaria de la Administración, que permita, incentive y facilite el acercamiento entre la Administración y los particulares que requieran de sus servicios, para dar una respuesta eficaz, segura y expedita a sus requerimientos.

No obstante, la normativa legal desarrollada para satisfacer en parte las necesidades de seguridad en las transacciones comerciales vía Internet, nada se hecho en cuanto a materia tributaria se refiere.

### **Problemas para tributar el comercio electrónico**

El desarrollo del comercio electrónico genera la imperiosa necesidad de dictar normas que lo regulen, dicha regulación acarrea dos problemas fundamentales: la naturaleza cambiante de la tecnología y la dificultad de aplicar normas nacionales a problemas de índole global. Igualmente, existe el peligro de restringir el desarrollo del comercio electrónico. Aunado a estos inconvenientes, se le debe agregar la dificultad de gravar las operaciones realizadas por medios electrónicos ya que este tipo de comercio está sujeto a diversos problemas prácticos, entre los que se pueden citar: presencia física gravable, tipo de renta sujeta a gravamen, ley aplicable, justa distribución de la base imponible y neutralidad fiscal.

A nivel internacional, se observa que existe un consenso entre la Unión Europea y Estados Unidos en evitar discriminaciones entre el comercio electrónico y el comercio tradicional, en particular, evitar la creación de impuestos específicos sobre el comercio electrónico. El sistema a aplicar debería estar basado en una adecuación de los principios aplicados a la fiscalidad sobre el comercio tradicional, procurando imponer un mínimo de sobrecarga administrativa. Además de la neutralidad o no discriminación de las diferentes formas de comercio tradicional y electrónico, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

establece otros requisitos y principios para la aplicación de impuestos al comercio electrónico.

En cuanto al principio de neutralidad en los impuestos, significa que éstos deben dejar inalterados todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios, tiene como objetivo no detener el desarrollo del comercio electrónico con la creación de nuevos impuestos, o aplicando un tratamiento más gravoso a negocios desarrollados por esta vía.

En relación a la Importación de servicios, el auge y crecimiento del comercio electrónico facilita la posibilidad de contratar servicios en el exterior, razón por la cual la base imponible del tributo se verá afectada. También se debe definir si los bienes digitalizados deben considerarse como bienes materiales o intangibles, o bien como prestación de servicios. Este problema puede verse incrementado ante la existencia de alícuotas diferenciales para bienes y servicios. La postura adoptada debe tener en cuenta el principio de neutralidad.

Con respecto a localización de las operaciones los sujetos que transmiten bienes digitalizados por Internet pueden seleccionar el lugar que más les convenga para realizar la prestación, constituyendo un factor para evadir el pago del impuesto.

En las operaciones bancarias, a efectos de la individualización del prestatario resulta complicado determinar quiénes son los partícipes de una transacción y en qué país se encuentran domiciliados y desde qué jurisdicción realizan tales operaciones. Resulta de fundamental importancia definir dónde se considera prestado el servicio y dónde es consumido.

Otro elemento importante a considerar es el establecimiento permanente, ya que es un elemento de vinculación para determinar si se configura el hecho imponible. En cuanto a precios de transferencia existen menores posibilidades del Fisco para detectar operaciones realizadas entre empresas vinculadas. Se agravan las dificultades para obtener operaciones comparables.

## **Conclusiones**

Es indiscutible el auge y el desarrollo del comercio electrónico en los últimos años. Así mismo, se han implementado normas que promueven y dan seguridad al e-commerce, armonizando leyes internas con leyes modelos Internacionales.

A pesar de todas las formas de seguridad que hay para el comercio electrónico, estas transacciones tienen un alto porcentaje de riesgos, fraude o alteración de datos personales, lo que hace necesario seguir legislando para crear normas que blinden las transacciones vía Internet.

En materia de Impuesto sobre la renta, la tecnología del e-commerce imposibilita determinar la residencia del contribuyente, igualmente el establecimiento permanente, elementos éstos que facilitarían la vinculación para determinar si se configura el hecho imponible. Existe dificultad para obtener operaciones comparables.

En materia de impuestos al consumo la aplicación del principio de territorialidad al comercio electrónico se verifica solo en los negocios Off Line. Igualmente existe dificultad para gravar operaciones On Line.

### **Referencias Bibliográficas**

- Asociación Latinoamericana de Integración – ALADI. (2003). **Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico**. (Documento en línea). En <http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico/desarrollo.pdf>. Consultado el 26 de enero de 2006.
- Hernández, O. (1999). Perspectivas del Comercio Electrónico para los países en desarrollo. En Lara Lorenzo (Comp.), **Comercio Electrónico las Fronteras de la Ley**. Cámara Venezolana de Comercio Electrónico, Caracas.
- Mantilla, S. (1999). Tributación Internacional y Comercio Electrónico. En Lara Lorenzo (Comp.), **CElectrónico las Fronteras de la Ley**. Cámara Venezolana de Comercio Electrónico, Caracas.
- Mclure, C. (2000). **La Tributación sobre el Comercio Electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria**. Ediciones Depalma. Buenos Aires.
- Raffalli, J. (1999). Consideraciones Generales Sobre el Régimen Legal Aplicable al Comercio Electrónico en Venezuela. En Lara Lorenzo (Comp.), **Comercio Electrónico las Fronteras de la Ley**. Cámara Venezolana de Comercio Electrónico, Caracas.
- Rico, M. (2003). **Comercio Electrónico Internet y Derecho**. Legis Editores, C.A., Caracas.
- Rodríguez, G. (2004). **El Comercio Electrónico (E-Commerce)**. Ediciones Jurídicas Rincón C.A., Barquisimeto.
- Viso, M. (2004). **La Formación del Contrato Electrónico: Un Nuevo Impulso a la Unificación del Derecho**. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas.