



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA  
VICERRECTORADO ACADÉMICO  
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**SITUACIÓN TRIBUTARIA ORIGINADA POR EL COMERCIO  
ELECTRÓNICO EN VENEZUELA**

**Trabajo presentado como requisito para optar al Título de Especialista  
en Derecho Tributario**

**Autor:** Alba Marina. Molina Contreras.

**C.I:** 14.867.156.

**Tutora:** Abog. Jumary Karim Morales Diaz

San Cristóbal, Abril de 2007



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA  
VICERRECTORADO ACADÉMICO  
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

San Cristóbal, 20 de Marzo de 2008

Ciudadano:

**Manuel Oliveros**

**Coordinador de Estudios de Postgrado de Derecho Tributario**

**Su despacho.-**

Formalmente presento el Proyecto de Trabajo de Grado titulado SITUACIÓN TRIBUTARIA ORIGINADA POR EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA, para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario que otorga la Universidad Católica del Táchira.

Atentamente,

---

**ALBA MARINA MOLINA CONTRERAS**  
**C.I. Nro. V-14.867.156**

## **ACEPTACIÓN DEL TUTOR**

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por el (la) ciudadano (a) Alba Marina Molina Contreras, para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario, cuyo título es Situación Tributaria Originada por el Comercio Electrónico en Venezuela, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y meritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal, a los 26 días del mes de marzo de 2.008.

---

Abog. Jumary Karim Morales Diaz

C.I. Nro. V-14.605.114

## AGRADECIMIENTO

En la vida no solamente es importante la dedicación para el logro de las metas propuestas, también es necesario, el amor, el estímulo y el apoyo de aquellos seres que no rodea; es por ello que después de este largo camino recorrido de trabajo y estudio al culminar esta tesis de post-grado quiero agradecer:

A Ti Dios Supremo, fuente de infinita sabiduría que ilumino el camino de este éxito.

A mis padres: Nicolás y Marina que han sembrado amor, inculcado valores morales y ejemplo de rectitud, trabajo, apoyo y confianza, que me dieron las llaves que guiaron mis pasos en la búsqueda de repuestas, valores e ideales superiores.

A mis hermanos: Nelson y Nicolás por estar a mi lado, ustedes representan el símbolo de una familia formada sobre la base de los más sólidas valores.

A mis sobrinos Nelson Enrique. y Nicolás Enrique, fuente de alegría de la familia, en quienes encontré alegría y risas en momentos difíciles.

Luis Gabriel; que con su amor, paciencia y compañía me brindaba todo su apoyo.

A la Universidad Católica del Táchira y sus profesores de spot-grado que con su sabiduría lograron proyectar un cúmulo de conocimientos.

# INDICE GENERAL

|   | <b>PP</b>   |
|---|-------------|
| <b>CARTA DE PRESENTACION</b>              | <b>ii</b>   |
| <b>ACEPTACION DEL TUTOR</b>               | <b>iii</b>  |
| <b>AGRADECIMIENTO</b>                     | <b>iv</b>   |
| <b>INDICE GENERAL</b>                     | <b>v</b>    |
| <b>RESUMEN</b>                            | <b>viii</b> |
| <b>INTRODUCCIÓN</b>                       | <b>1</b>    |
| <br><b>CAPÍTULOS</b>                      |             |
| <br><b>I EL PROBLEMA</b>                  |             |
| Planteamiento del Problema                | 5           |
| Objetivos de la Investigación             | 8           |
| General                                   | 8           |
| Específicos                               | 8           |
| Justificación                             | 9           |
| <br><b>II MARCO TEORICO</b>               |             |
| Antecedentes de la Investigación          | 11          |
| Bases Teóricas                            | 43          |
| <br><b>III MARCO METODOLÓGICO</b>         |             |
| Naturaleza de la Investigación            | 75          |
| Procedimiento                             | 75          |
| <br><b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b> |             |
| Conclusiones                              | 77          |
| Recomendaciones                           | 79          |



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA**  
**VICERRECTORADO ACADÉMICO**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**SITUACIÓN TRIBUTARIA ORIGINADA POR EL COMERCIO  
ELECTRÓNICO EN VENEZUELA**

**Trabajo presentado como requisito para optar al Título de Especialista  
en Derecho Tributario**

**Autora: Molina Alba.**  
**Año: Abril de 2007**

**RESUMEN**

La presente investigación tiene como propósito fundamental estudiar la situación Tributaria originada por el comercio electrónico, así como también su incidencia en el sistema tributario venezolano; en ella se plantean los diferentes criterios emanados por organizaciones y tratadistas de distintos países, que se han pronunciado sobre aspectos socio económicos del comercio electrónico, especialmente los de índole tributario. Debido al avance del comercio electrónico, los estados se han visto y se verán obligados a formular nuevas leyes y adecuar las ya existentes, tomando en consideración los elementos de esta nueva realidad tecnológica que pudiesen incidir en la tributación. Dada la naturaleza del problema, metodológicamente el presente estudio está enmarcado en un modelo cualitativo, y se ubica en un tipo de investigación documental. De acuerdo a los objetivos establecidos, la investigación es un estudio monográfico a un nivel descriptivo que ofrece la ventaja de precisar elementos empíricos del tema, a través de una investigación en los libros, revistas y leyes, analizados con sentido crítico y temático, dado que el mismo registra, describe, narra situaciones relacionadas con la normativa legal que rige el correo electrónico en Venezuela, a partir de este contexto se realizó, un completo análisis de la regulación específica en la materia, permitiendo obtener conclusiones relevantes, entre ellas que la problemática debe ser resuelta por un organismo internacional, que permita a todos los estados tramitar y controlar fiscalmente las transacciones de comercio electrónico sin que exista doble tributación ni impuestos múltiples o discriminatorios; así como, expresar recomendaciones que faciliten la regulación en Venezuela de la problemática planteada. Igualmente, se considera que los conceptos y principios tradicionales en materia tributaria, quedan desvirtuados con esta novedosa modalidad de operar. Motivo de ello, sería necesario una eventual adecuación o la modificación de los mismos.

**Descriptor:** Comercio electrónico, Situación Tributaria, Potestad Tributaria



## INTRODUCCIÓN

El mundo en el tercer milenio se enfrenta al mayor desafío económico de todos los tiempos: La Globalización. Las grandes y medianas empresas se mueven para alcanzar estándares de desempeño de escala mundial, obligándose a actuar en una forma más inteligente para maximizar el talento, la creatividad y todo el potencial tecnológico, y así lograr obtener una mayor productividad en miras de desafiar las exigencias y retos que representan esta nueva época en un mundo globalizado.

Las empresas han venido presentando un cambio sustancial en la forma de hacer negocios, gracias a los adelantos de las diversas tecnologías de punta, que inciden dramáticamente en el uso de las comunicaciones por vías telemáticas, como Internet, aunado a la propagación del uso de tarjetas inteligentes, que les ha permitido desarrollar una nueva vía para negociar: El Comercio Electrónico (E-Commerce), se erigiría entonces como uno de los elementos de trascendental fundamento para dar avance al mundo globalizado, originando compras y ventas transfronterizas.

Actualmente las directrices empresariales se ven enfocadas a la realización de esfuerzos técnicos y económicos para afrontar la competencia extranjera derivada de la globalización, convirtiéndose el comercio electrónico como un elemento novedoso para resolver dicha competitividad, sin embargo algunos países se verían afectados por las desventajas de sus políticas sociales, económicas y sobre todo fiscales. Es así como la gran cantidad de normas, criterios jurisprudenciales y lineamientos doctrinales tratan de apuntar su mirada para establecer el control, regulación, desarrollo y unificación de la expresión de dicho medio, buscando la correcta aplicación de los elementos que conforma esta novedosa forma de hacer negocios.

Por su parte la complejidad de estos cambios también alcanza a los paradigmas del Derecho Tributario, por cuanto los estados deben adecuar sus políticas fiscales, especialmente las referidas a la potestad para imponer los respectivos tributos que

desean aplicar a las operaciones comerciales realizadas por vías telemáticas. En esta dirección el mundo actualmente se encuentra dominado en sus diferentes aspectos por los avances de la informática, es así como un ente termina de adecuarse a un avance tecnológico y empieza a ponerlo en práctica, ya a su vez, aparece otro que hace surgir nuevos paradigmas y que por consiguiente, no puede dar pretexto el ámbito jurídico, lo que le ha dado un nuevo enfoque al Derecho Tributario., por lo que las normas internacionales en materia tributaria van encaminadas a gravar las rentas mundiales, tanto las obtenidas en países de alta presión fiscal como los de baja imposición.

Igualmente, se produce reglamentación sobre los precios de transferencia originadas por las ventas a empresas vinculadas o interrelacionadas, por tal razón las actividades mundiales requieren cada día más para su desarrollo de los avances tecnológicos comunicacionales, así mismo, las Administraciones Tributarias habrán de requerir de estos mismo avances, para garantizar un eficaz control fiscal de este tipo de actividad económica como lo es el comercio electrónico.

De lo anterior surgen unas interrogantes y las repuestas conllevarán al logro del objetivo que persigue en el presente trabajo, como es Analizar la situación Tributaria originada por el comercio electrónico en Venezuela. desde los aspectos jurídicos, especialmente dentro del ámbito de la fiscalidad, con el propósito de Determinar si el sitio Web de un vendedor incorporado a un servidor, constituye un establecimiento permanente a efectos fiscales en el Comercio Electrónico. Determinar el impacto que produce la evasión impositiva generada por el correo electrónico de bienes digitalizados realizados por fuera de los procedimientos y sistema de control aduanero.

El presente trabajo aborda un tema de actualidad mundialmente debatido, el cual le confiere una importancia y justificación digna de considerarse, por cuanto, la legislación tributaria a aplicarse en un futuro inmediato en Venezuela, obligatoriamente tendrá que considerar los tópicos que se han investigado; las

conclusiones y recomendaciones serán de gran utilidad para estudiantes, profesionales y organizaciones relacionados con el Derecho Tributario.

La metodología utilizada es la técnica de la investigación documental y descriptiva, en virtud de que se revisaron, para explicar lo investigado, fuentes documentales e instrumentos legales, obtenidos mediante la transformación de la de información lograda a través de Internet a material impreso.

La investigadora, ha desarrollado este estudio partiendo desde los aspectos internacionales, tomados desde un enfoque de las leyes, modelos, convenios y doctrinas. Posteriormente, se trasladaron las conclusiones a la interpretación de las leyes impositivas y reguladoras que rigen la actividad del Comercio Electrónico en la República Bolivariana de Venezuela. A lo expuesto cabe agregar que en Venezuela mediante el decreto 825 del 22 de mayo de 2000 enuncia el apoyo fiscal a las actividades relacionadas con Internet como política prioritaria para el desarrollo económico.

Este instrumento legislativo adquiere singular importancia en el campo del comercio electrónico ya que al fomentar el uso y facilitar el acceso a Internet se incrementa el número de usuarios de la Red con las consecuencias que ello implica en las actividades comerciales, posteriormente, el 28 de febrero de 2001, entró en vigencia la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, este ordenamiento jurídico es el punto de partida para la reforma y creación de nuevas leyes como: La Ley de Protección al Consumidor y el Usuario, Ley Especial de Contra Delitos Informáticos, con el propósito de adecuar las relaciones de la administración pública dentro la sociedad de la informática; como un avance en este aspecto, el Código Orgánico Tributario vigente, con la finalidad de ajustar las facultades de la administración tributaria a las modernas tendencias tecnológicas, propone la utilización de estos medios electrónicos o magnéticos para intercambiar información y documentos, y así realizar desde la propia sede fiscalizaciones mediante el cruce de

datos. Indudablemente el apoyo del comercio electrónico, en este aspecto, es fundamental.

Para cumplir el objetivo propuesto, se ha estructurado el trabajo en cinco capítulos: El capítulo I enfoca el problema objeto de estudio desde su contextualización y delimitación, la justificación, se plantean los objetivos y define las variables utilizadas en el método de investigación; en el Capítulo II se desarrolla el marco teórico, el cual comprende los antecedentes del problema, opiniones internacionales y nacionales que sirven de base a la investigación; basamento legal y las bases teóricas que sustentan el estudio; en el Capítulo III, se presenta el marco metodológico, con la descripción del tipo y diseño de investigación y el procedimiento. Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones encaminadas a la adecuación de las normativas legales que le permitan a la Administración Tributaria orientadas al control de la fiscalización y recaudación de los tributos que pudiesen originarse en el comercio electrónico.

# **CAPÍTULO I EL PROBLEMA**

## **Planteamiento del Problema**

A finales de la última década del siglo XX, La economía mundial comienza un proceso mutación, pues transita de una sociedad predominantemente industrial a una sociedad regida por nuevas reglas, que conducen hacia una segunda modernidad: la sociedad de la información. Al respecto expone Trejo (2004:25), “hay quienes, para acortar ese papel de la transmisión de datos, prefieren hablar de la sociedad de la información, que también, más que un proyecto definido, podría ser entendida como una aspiración: la de un nuevo entorno humano en donde los conocimientos, su creación y propagación, son el elemento definitorio de las relaciones entre los individuos y entre las naciones”.

Consecuentemente, las sociedades de la información, en el ámbito económico, presentan como nota común los trabajos y esfuerzos llevados a cabo para convertir la información en un activo de indudable valor comercial y en una constante necesidad en el tratamiento de la información para convertirla en conocimiento, tratamiento que cada vez se lleva a cabo de manera más presurosa por la constante evolución que han sufrido los instrumentos que constituyen la base de este nuevo modelo socio-económico.

Cabe señalar, que las tecnologías digitales hacen que cada vez sea más fácil y poco suntuoso el acceso, tratamiento, almacenamiento y la transmisión de la información. La base de la nueva economía es la transformación de la información digital en valor económico y social, creando nuevas industrias, modificando otras y afectando profundamente la vida de los ciudadanos. La clave, por tanto, de todo este proceso se encuentra en las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TICs), y entre las herramientas utilizadas en este nuevo modelo económico se

destaca Internet como pieza elemental en todo el desarrollo que se ha comentando. La Internet, contemplada como la más amplia red dentro de las redes de información electrónica, está transformando en gran parte las estructuras tradicionales del mercado.

Como cualquier cambio, ello trae consigo que las estructuras creadas sufran dramáticos cambios, bien porque necesiten de una adaptación a los nuevos tiempos, bien porque el cambio puede llegar a ser tan radical que suponga su extinción. A este nivel la irrupción del comercio electrónico implica no solo cambios en el terreno de la gestión empresarial, dicese en la creación y planificación de nuevas técnicas de venta de bienes y servicios, a una nueva dimensión de la promoción y publicidad comercial, sino que también afecta, entre otras cosas y espacios, al ámbito del derecho tributario. Gómez y otros (2001:51), refieren en cuanto al comercio electrónico: “Como toda forma de comercio en la cual se utilizan las redes de ordenadores como medio de comunicación entre los diferentes agentes implicados”.

Cabe destacar, que son muchas y variadas las cuestiones que merecen la pena ser estudiadas respecto a la fiscalidad del comercio electrónico. Se está, ante cuestiones que no son, necesariamente, nuevas, pero que la aparición del comercio electrónico ha acentuado, si cabe, aún más. No hay un control exhaustivo de las transacciones económicas realizadas en los sitios web para la imposición directa como la indirecta establecido en la normativa legal vigente como son (el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto del Valor Agregado) se ven afectadas, la Administración del Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se encuentra con dificultad en la fiscalización y control de las transacciones comerciales de bienes intangibles realizadas a través de la red.

Situación generada, por la ausencia de una normativa legal en los entornos virtuales donde se definan los aspectos tales como: la determinación del hecho imponible, su naturaleza, el lugar de la fuente generadora de renta, la determinación de la jurisdicción aplicable, entre otros aspectos, a efectos de establecer el Estado

que le corresponde el cobro de los tributos, los mecanismos para la fiscalización de la transacciones que se llevan a cabo a través del comercio electrónico, siendo los métodos de recaudación no tradicionales los más apropiados para este tipo de operaciones.

Esta situación conlleva a un crecimiento de las transacciones comerciales en los últimos tiempos debido a la facilidad con que estas se realiza, generando evasión de impuestos y por consiguiente, merma en los ingresos fiscales. Por otra parte, puede traer como consecuencia una doble tributación, reconocida mundialmente como el principal problema que enfrentan las transacciones internacionales. Se piensa que estas dificultades podrían solucionarse por medio de tratados, adecuación de legislaciones nacionales en el caso de la República Bolivariana de Venezuela, intervención de organismos internacionales de coordinación tributaria como: Organización Mundial de Comercio (OMC), Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) , Unión Europea (UE), Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL), Organización Mundial de Propiedad Intelectual (OMPI), respectivamente. Por consiguiente, las políticas fiscales venezolanas que se establezcan en esta materia afectarán el desarrollo del comercio electrónico.

Al considerar que los impuestos constituyen el precio de la sociedad civilizada, afirmó Wendell Holmes (2000,447) (Citado por S. Fischer, R. Dornbusch y R. Schmalensee).

Que muchas de las funciones del Estado son esenciales y, por tanto, también lo son los impuestos, que son el recurso financiero más importante para atender a los gastos públicos. Pero los impuestos crean distorsiones y afectan a los patrones de producción.

En este sentido se comprende que, consecuentemente, la actuación de los poderes públicos en el ámbito del comercio electrónico va a tener un efecto directo en

el desarrollo y expansión de esta nueva forma de comerciar. Dadas las condiciones que anteceden, los problemas que el comercio electrónico presenta en la fiscalidad de los impuestos que gravan la renta de las personas naturales y jurídicas, así como respecto al impuesto que presenta el mayor peso recaudatorio en la modalidad de impuestos indirectos, concretamente como es el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). Es cierto que el comercio electrónico afecta a todos los ámbitos de la imposición, pero por lo vasto que podría llegar a ser el estudio global del tema y la necesidad de su acotamiento, se anticipa que el estudio va a analizar la situación Tributaria originada por el comercio electrónico en Venezuela.

Luego del planteamiento del problema subyace la necesidad de hacer las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las implicaciones tributarias de la difusión del comercio electrónico?

¿Cuál es el Marco Jurídico en Venezuela que regula el comercio electrónico?

¿Qué impacto fiscal produce el comercio electrónico en Venezuela?

¿Cómo es el comportamiento actual del Impuesto al Valor Agregado en la era del Comercio Electrónico, en Venezuela?

## **Objetivos de la Investigación**

### ***Objetivo General***

Analizar la situación Tributaria originada por el comercio electrónico, en Venezuela.

### ***Objetivos Específicos***

- Determinar las implicaciones tributarias de la difusión del comercio electrónico.

- Enunciar el Marco Jurídico en materia tributaria y la regulación del comercio electrónico en Venezuela.
- Describir el impacto fiscal que produce el comercio electrónico en Venezuela.
- Analizar el comportamiento actual del Impuesto del Valor Agregado en la era del Comercio Electrónico, en Venezuela.

### **Justificación**

El presente trabajo se justifica debido a la relación que subyace entre las nuevas manifestaciones de hacer transacciones comerciales, como son las realizadas a través del Comercio Electrónico, y el Derecho Tributario; por lo que ya no se hablará de territorios geográficos, puesto que en su lugar surgirán territorios tecnológicos, así mismo, el principio de territorialidad queda menguado ante el principio de la fuente, ante el incipiente principio de neutralidad.

En ese mismo orden y dirección, se habla de integración mundial de la tributación, lo que conlleva, a que el sistema tributario interno de cada país se vuelva vulnerable ante la imposibilidad de adecuar a corto plazo sus disposiciones que le permitan al fisco realizar un control y definición de las operaciones a gravar, representando esta situación un desafío a las leyes tributarias que están siempre orientadas al logro de la apreciación y fiscalización de todo hecho generador de tributo, no obstante, la realización del hecho imponible está sometido a los principios constitucionales y tributarios de cada país, pero ante la nueva realidad económica, los gobiernos de todo el mundo, la Internet se ha convertido en fenómeno incontrolable.

Por otra parte, permitirá identificar los esfuerzos que se han realizado en materia de política fiscal en el comercio electrónico en los que ha participado los países de América. Con relación a la tributación y el comercio electrónico se ha dicho

que éste plantea problemas específicos que especialmente trascienden en el campo de las transacciones internacionales.

En ese mismo sentido surge la necesidad de conocer la naturaleza de los hechos impositivos que se verifican en la contratación electrónica, el lugar donde se encuentre ubicada la fuente generadora de rentas, la determinación de la jurisdicción aplicable a efectos de establecer el estado al que le corresponde el cobro de los tributos, los mecanismos para la fiscalización de las transacciones que se llevan a cabo por esta vía, los métodos de recaudación más apropiados en este tipo de operaciones, entre otros.

Significa entonces, que el estudio de las variables conforman la justificación de la presente investigación y, las conclusiones pueden ser consideradas de valor por los aportes en el campo tributario que servirá de apoyo a estudiantes y profesionales en materia tributaria, y así mismo se justifica por difundir el conocimiento adquirido en este importante tema que contienen enfoques trascendentales para las finanzas.

## **CAPÍTULO II MARCO TEORICO**

### **Antecedentes de la Investigación**

Rímola C. (2005). Algunas Particularidades Tributarias relativas al Comercio Electrónico en Contribuciones a la Economía. Ensayo que toca aspectos relacionados con el trabajo ha desarrollar, así como lo relativo a Internet y comercio electrónico, la dificultades que se presentan para regular los diferentes actos en línea (on line); también hace especial referencia al contrato electrónico, sus tipos, destacando dos modalidades Comercio electrónico de bienes y servicios; entregados de forma electrónica y Comercio electrónico entregados por medios no electrónicos. Los problemas básicos que se presentan en la tributación del comercio electrónico, los principios fundamentales que deben regir el sistema de tributación directa e indirecta, así como conceptos que sustentan los sistemas tributarios tradicionales de la mayoría de los países, establecimiento permanente y precios de transferencia.

La obra presentada por este autor representa un valioso aporte, ya que, despierta inquietud por el estudio en esta materia, en vista de los avances tecnológicos de este mundo globalizado producto del uso de la Internet, el cual requiere gran atención por parte de organismos internacionales a fin de lograr el consenso internacional en materia de Internet, que generen líneas de acción y pensamiento que puedan ser consideradas por las administraciones tributarias al momento de legislar para ejercer sus potestades en materia de comercio electrónico.

Rodríguez R. y Rodríguez O. (2005). Sistema Tributario en el Comercio Electrónico, En el trabajo presentado hacen una amplia recopilación, de los aspectos tales como: Concepto del Comercio Electrónico, las modalidades de renta, establecimiento permanente, determinación de las rentas a los precios de transferencia, posiciones acerca de la tributación en el comercio electrónico, los

tributos que usualmente gravan al comercio electrónico, beneficios del comercio electrónico en la Administración Tributaria, imposición al consumo, algunas posiciones doctrinales del comercio electrónico frente a la tributación, instituciones internacionales y las legislaciones de Estados Unidos, España y Argentina. Este trabajo es de suma importancia, ya que ha permitido ganar claridad en los aspectos cardinales del comercio electrónico, y lo relevante del tema para el país.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE 1997 – 1998). Proyecto de condiciones Marco para la Tributación y conferencias ministeriales sobre comercio electrónico. Dicha organización ha realizado programas de trabajo, cuya finalidad es el establecimiento de normas tributarias destinadas a regular el comercio electrónico. De acuerdo con ello, las condiciones han sido agrupadas en la siguientes cuatro áreas: Tratados internacionales, Imposición al consumo, Administración Tributaria y Servicios al contribuyente.

En este sentido, el área de los tratados internacionales, las condiciones marco señalan que las normas internacionales vigentes son aplicables al comercio electrónico, requiriéndose solamente algunas aclaraciones o ajustes. En el ámbito de la imposición al consumo, se indica que la afectación debe tener lugar en la jurisdicción en la que se produzca el consumo; y que el suministro de productos digitales no debe considerarse como un suministro de mercancías, sino como una prestación de servicios.

En el área de la administración tributaria, se señala que la información solicitada por ésta y la recaudación deben ser neutrales y justas, observando el mismo nivel aplicable para el comercio tradicional, aún cuando deban emplearse distintos medios para alcanzar dicha finalidad. Por último, se establece que nuevas alternativas tecnológicas que deben ser implementadas para mejorar el servicio al contribuyente.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria Adscrito al Ministerio de Finanzas. Gerencia Regional de Tributos Internos. Región

los Andes. (SENIAT, 2004), Proyecto: Fiscal de Punto Electrónico, Evasión Fiscal IVA. Cuyo objetivo general es: Determinar a través de las transacciones realizadas por puntos de venta electrónicos, la correcta contabilización y declaración de los ingresos efectuada por los contribuyentes de la región, escogidos en la muestra. En cuanto a los específicos: reducir el tiempo en las investigaciones fiscales, facilitando la determinación de los ingresos; establecer comportamientos de evasión fiscal de los contribuyentes; Fortalecer la técnica de cruce de información, mediante el uso de herramientas automatizadas; Incremento del riesgo subjetivo en el contribuyente, como medio de control masivo con efectos directamente relacionados a la recaudación (efecto persuasivo); y mantener una base de datos actualizada con información bancaria de los contribuyentes.

Las pruebas efectuadas en proporción a la muestra seleccionada de 50 contribuyentes de la región, dieron como resultado que el catorce por ciento (14%) representado por siete (7) contribuyentes no presentaron la información del libro de ventas. Un treinta y dos por ciento (32%) es decir, dieciséis (16) no se les procesaron los libros, por no coincidencia del formato. El cincuenta y dos por ciento (52%) conformado por veintiséis (26) contribuyentes, representan la cantidad de libros de ventas procesados, con informe de investigación. Un dos por ciento restante (2%) equivalente a un contribuyente, representa la cantidad de libros procesados, sin informe de investigación. Lo que se interpreta que el porcentaje de transacciones no registradas por los contribuyentes seleccionados representan un setenta por ciento (70%) del monto de las ventas, evidenciándose solo un treinta por ciento (30%) de registro en el libro de ventas. Lo que indica que en este proyecto de fiscal de punto electrónico se percibe claramente una forma de evasión de Impuesto al Valor Agregado (IVA). Como se puede observar, si en esta pequeña pero significativa muestra se detectaron omisiones en los registros contables de operaciones efectuadas por punto electrónico, estamos en presencia de índices de evasión muy elevados, debiendo la administración tributaria avocarse a resolver esta situación.

Este estudio se efectuó en conformidad con el artículo 127 numeral 11 del Código Orgánico Tributario vigente, que faculta a la Administración Tributaria a exigir información a terceros relacionados con hechos vinculados a la tributación, que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer. Por otra parte, haciendo uso del artículo 124 del Código señalado, donde se hace mención al concurso que en este caso los bancos deben prestar a la Administración Tributaria de proporcionar información eventual o periódicamente según esta lo requiera, sin poder ampararse en el secreto bancario.

Con referencia a los antecedentes presentados se deduce que el comercio electrónico ha concitado la atención en el ámbito mundial no solo de empresarios e inversionistas que han visto en esta nueva forma de hacer negocios un medio novedoso y alternativo para procurar ganancia, sino también Estados, organizaciones internacionales y profesionales de diversas áreas para dar respuestas a las diversas interrogantes de orden jurídico que se plantean respecto del comercio electrónico, adoptando lineamientos y recomendaciones de orden internacional que permiten analizar y considerar para el desarrollo de la presente investigación.

### **Reseña Histórica**

Son numerosos los esfuerzos de los Estados, organizaciones internacionales y organismos supranacionales que han realizado en materia de comercio electrónico y tributación. Seguidamente se expondrá tales esfuerzos a efectos de determinar cuáles son las coincidencias en América sobre la materia que aquí se trata.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria Adscrito al Ministerio de Finanzas. Gerencia Regional de Tributos Internos. Región los Andes. (2004), Proyecto Fiscal de Punto Electrónico, Evasión Fiscal IVA. Presentó como objetivo general del proyecto: Determinar a través de las transacciones realizadas por puntos de venta electrónicos, la correcta contabilización y declaración de los ingresos. En cuanto a los específicos: reducir el tiempo en las investigaciones

fiscales, facilitando la determinación de los ingresos; establecer comportamientos de evasión fiscal de los contribuyentes; Fortalecer la técnica de cruce de información, mediante el uso de herramientas automatizadas; Incremento del riesgo subjetivo en el contribuyente, como medio de control masivo con efectos directamente relacionados a la recaudación (efecto persuasivo); y mantener una base de datos actualizada con información bancaria de los contribuyentes.

Las pruebas efectuadas en proporción a la muestra seleccionada de 50 contribuyentes de la región, dieron como resultado que el catorce por ciento (14%) representado por diecisiete (17) (E-Commerce), en Venezuela contribuyentes no presentaron la información del libro de ventas. Un treinta y dos por ciento (32%) es decir, dieciséis (16) no se les procesaron los libros, por no coincidencia del formato. El cincuenta y dos por ciento (52%) conformado por veintiséis (26) contribuyentes, representan la cantidad de libros de ventas procesados, con informe de investigación. Un dos por ciento restante (2%) equivalente a un contribuyente, representa la cantidad de libros procesados, sin informe de investigación. Lo que se interpreta que el porcentaje de transacciones no registradas por los contribuyentes seleccionados representan un setenta por ciento (70%) del monto de las ventas, evidenciándose solo un treinta por ciento (30%) de registro en el libro de ventas. Lo que indica que este proyecto de fiscal de punto electrónico se percibe claramente una forma de evasión de Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Este estudio se efectuó en conformidad con el artículo 127 numeral 11 del Código Tributario vigente, que faculta a la administración tributaria a exigir información a terceros relaciones con hechos vinculados a la tributación, que en el ejercicio de sus actividades hallan contribuir a realizar o hallan debido conocer. Por otra parte, haciendo uso del artículo 124 del señalado código donde se hace mención al concurso que este caso los bancos deben prestar a la Administración Tributaria de proporcionar información eventual o periódicamente según esta lo requiera, sin poder ampararse en el secreto bancario.

La XXXVIII Reunión del MERCOSUR (2000), se llevó a cabo en Buenos Aires, en la que tuvo lugar la creación del Grupo Ad Hoc sobre Comercio Electrónico, grupo que paso a denominarse Subgrupo de Trabajo N° 13, este tiene como finalidad coordinar las posiciones que los países miembros tengan sobre la materia, con miras a fortalecer la opinión de este bloque de países frente a otros grupos u organismos y mejorar el marco jurídico y fiscal, medios de pago para permitir un rápido desarrollo del comercio electrónico en dicho mercado común.

La primera reunión se llevó a cabo en Asunción, Paraguay en mayo de 2001 a efectos de elaborar las pautas de trabajo que serian sometidas a la aprobación de los países miembros del MERCOSUR. Al igual que el ALC, en la agenda del señalado subgrupo se encuentra, entre otros temas, el análisis de la tributación en el comercio electrónico. Comunidad Andina de Naciones (CAN, 2001), realizando esfuerzos por desarrollar una normativa común para la región, que haga más fuerte su posición en otros bloques económicos. Se tiene como meta también, armonizar las legislaciones sobre correo electrónico, desarrollar proyectos de Government y agilizar por medios digitales los trámites aduanales en sus países miembros. Dichos objetivos se vislumbraron en el seminario sostenido en Cochabamba, Bolivia para el presente año. la siguiente reunión fue realizada en la Isla de Margarita donde se establecieron los lineamientos para el desarrollo del comercio electrónico en la región andina.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE 1997 – 1998) celebró dos conferencias ministeriales sobre comercio electrónico. Es una de las organizaciones internacionales más activas en la promoción del comercio electrónico. Por su parte, el comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha realizado un proyecto de condiciones Marco para la Tributación, además de un programa de trabajo, cuya finalidad es el establecimiento de normas tributarias destinadas a regular el comercio electrónico. De acuerdo con ello, las condiciones han sido agrupadas en

las siguientes cuatro áreas: (i) tratados internacionales, (ii) imposición al consumo, (iii) administración Tributaria, y (iv) servicios al contribuyente.

En este sentido, el área de los tratados internacionales, las condiciones marco señalan que las normas internacionales vigentes son aplicables al comercio electrónico, requiriéndose solamente algunas aclaraciones o ajustes. En el ámbito de la imposición al consumo, se indica que la afectación debe tener lugar en la jurisdicción en la que se produzca el consumo; y que el suministro de productos digitales no debe considerarse como un suministro de mercancías, sino como una prestación de servicios. En el área de la administración tributaria, se señala que la información solicitada por ésta y la recaudación deben ser neutrales y justos, observando el mismo nivel aplicable para el comercio tradicional, aún cuando deban emplearse distintos medios para alcanzar dicha finalidad. Por último, se establece que nuevas alternativas tecnológicas deben ser implementadas para mejorar el servicio al contribuyente.

Las mencionadas condiciones fueron adoptadas en junio de 1998 por la OCDE fueron luego recogidas por la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en octubre del mismo año, para este efecto, la OCDE elaboró una relación de las siete reglas básicas para la tributación del comercio electrónico: equidad en el sistema, certidumbre, eficiencia del sistema adoptado, deber de evitar las distorsiones económicas, flexibilidad y dinamicidad en el sistema para asegurar, así que se adecuen al ritmo de la tecnología y del comercio, todos los acuerdos adoptados a nivel nacional y cualquier alteración de los principios de tributación internacional vigentes deben estructurarse de forma tal que aseguren un reparto justo de la base del impuesto sobre Internet entre países, en especial respecto a la distribución de la base del impuesto entre los desarrollados y en desarrollo. Marco para el Comercio Electrónico Global de los Estados Unidos. Framework For Global Electronic Commerce. (1997), el gobierno de los Estados Unidos publicó el documento con el mismo nombre, en el que pone de manifiesto su posición con relación al comercio electrónico. Este documento, representado por el Presidente Clinton y el

Vicepresidente Albert Goe, compromete a los Estados Unidos a gestionar ante la Organización Mundial del Comercio (OMC) y toda otra organización internacional la declaración de Internet como un espacio libre de tributos.

Asimismo, en el documento se señala que no deben establecerse nuevos impuestos para el comercio electrónico y que en todo caso el gravamen tributario al comercio por medio electrónicos debe respetar los principios del derecho tributario internacional. Agrega que deben tomarse las medidas necesarias para evitar la doble imposición y que los tributos deben ser simples de administrar por los Estados y fáciles de entender por los ciudadanos. Con relación a la imposición indirecta, en síntesis, la declaración de Estados Unidos establece que la regulación tributaria en ningún caso debe distorsionar u obstruir las transacciones. Así, la imposición no debe discriminar ni crear incentivos que cambien la naturaleza o ubicación de las transacciones (principio de neutralidad). Adicionalmente señala que el sistema tributario debe ser sencillo, transparente y capaz de captar la mayoría de ingresos. Su implementación no debe ser difícil y debe tender a reducir los costes de transacción de las partes.

Con referencia a los antecedentes presentados se deduce que el comercio electrónico ha concitado la atención en el ámbito mundial no solo de empresarios e inversionistas que han visto en esta nueva forma de hacer negocios un medio novedoso y alternativo para procurarse miles de dólares, sino también Estados, organizaciones internacionales y profesionales de diversas áreas quienes se han reunido en conferencia y foros internacionales con la finalidad de dar respuestas a las diversas interrogantes de orden jurídico que se plantean respecto del comercio electrónico y adoptando lineamientos y recomendaciones de orden internacional que permiten analizar y considerar para el desarrollo de la presente investigación.

Informe del Departamento del tesoro de los Estados Unidos de América, (1996), Selected Tax Policy Implications of Global Electrónico Comerse. El informe emitido hace más de cinco años básicamente recomienda que la imposición al

comercio electrónico a nivel global debe observar los principios de neutralidad y flexibilidad y que las reglas del derecho tributario internacional deben ser respetadas pues se trata de normas aceptadas en la mayoría de países del orbe. El respeto al principio de neutralidad garantizará la no distorsión de las transacciones económicas. La neutralidad importa el rechazo de nuevos tributos para las transacciones electrónicas y requiere simplemente que el sistema tributario brinde un tratamiento similar a los ingresos, sean que estos hayan sido obtenidos por transacciones electrónicas. La flexibilidad de las disposiciones internacionales que se adopten permitirá su aplicación a pesar de los avances tecnológicos.

## **Bases Teóricas**

### **Marco Jurídico que Regula el Comercio Electrónico en Venezuela**

En Venezuela se ha legislado muy poco sobre la materia del comercio electrónico, solo se cuenta con el Decreto 825 del 22 de mayo del 2000.G.O 36955, y el Decreto con Fuerza de Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas-GO 37148 del 28-02-2001, no obstante los ordenamientos establecen ciertos indicios de adaptabilidad.

Cabe destacar que a partir de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), a experimentado un extenso desarrollo legislativo marcado por un acentuado propósito de lograr la actualización de normas y la integración del país en el marco de una economía globalizada, dentro de los cambios, la tecnología ha ocupado un lugar de destacada importancia. En el propio texto constitucional

Artículo 229 “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de..., libre competencia.. El Estado

conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional”.

El comercio electrónico sin una regulación tributaria adecuada, podría atenta contra esos dos principios establecidos en la carta Magna, si el estado decide gravar las operaciones telemáticas, las empresas que realizan operaciones por Internet se trasladarían hacia países de baja imposición o nula imposición, por que no estarían en libre competencia, y atentaría con el desarrollo económico armónico de la nación al país quedar sin un área que hace girar otra fuente de ingresos que es el servicio de telecomunicaciones. Pero está situación se encuentra en contrariedad con el artículo 316 de la CRBV, que establece que: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.”

En las condiciones actuales del sistema tributario nacional no es aplicable a las operaciones originadas por el comercio electrónico, lo que indica que cada país de un compás de espera para que se armonicen los principios tributarios internacionales que regirán el debatido concepto del comercio electrónico. En este sentido se justifica la moratoria aprobada por EEUU, sin dejar de pensar, que el está a la punta de las ventas electrónicas espera potenciar más sus mercados.

Prosiguiendo en el ámbito venezolano es interesante recordar la parte in fine del primer párrafo del artículo 317 de la CBRV: “La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.”. El principio potestad penal la tiene la administración, pero en caso del comercio electrónico, que bajo todas las características es una evasión fiscal, la administración no dispone de la aplicabilidad. Aquí empieza a manifestarse una de la reglas del Cibertributo: “El

poder de la administración es pasado al contribuyente que tendrá que elegir que régimen fiscal más le gusta.”

***Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial Nº 5.566. Extraordinario, del 28 de Diciembre de 2001.***

De esta ley se seleccionan los aspectos relacionados con el hecho imponible en la obtención de renta por el contribuyente que participa del proceso de comercio por transacciones electrónicas.

**Artículo 1º.** Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley.

Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela.

Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

La administración tributaria venezolana no cuenta con los instrumentos legales para gravar las transacciones electrónicas por los conceptos anteriormente expuestos, lo necesario es hacer el debido seguimiento.

**Artículo 2º.** Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o

jurídicas domiciliadas o domiciliadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley.

A los fines de la determinación del monto de impuesto efectivamente pagado en el extranjero acreditable en los términos establecidos en este artículo, deberá aplicarse el tipo de cambio vigente para el momento en que se produzca el pago del impuesto en el extranjero, calculado conforme a lo previsto en la Ley del Banco Central de Venezuela.

### Titulo VII. Capítulo III. De los Precios de Transferencia

**Artículo 112.** Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios a determinar sus ingresos costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

**Artículo 113.** La determinación del costo o la deducibilidad de los bienes, servicios o derechos importados y la grababilidad de los ingresos derivados de la exportación, en las operaciones realizadas entre partes vinculadas, se efectuará aplicando la metodología prevista en este capítulo.

El párrafo 3º del artículo 113 salvo prueba en contrario, se presume que serán entre partes vinculadas las operaciones entre personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela y las personas naturales, jurídicas o entidades ubicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.”

Las rentas generadas por entidades transnacionales sobre las cuales los países no tienen una legislación uniforme sobre los métodos de valoración de los precios de transferencia, le sería muy difícil conocer a las administraciones tributarias, cuándo se ha producido o generado el beneficio, y más difícil aún si el valor transferido es

diferente al del mercado, lo que la OCDE en su Guía sobre Precios de Transferencia de 1995, recomienda revisiones periódicas.

Grave problema se presenta por el uso de los Intranets entre empresas multinacionales y el tratamiento de dar precio a las transferencias por medio de ellos, representa una novedad muy difícil para una administración tributaria sin recursos técnicos, humanos y económicos enfrentar. Uno de los campos más usados son las transferencia de productos financieros por medio electrónicos como consecuencia de otras transacciones, lo que hace que el enfoque sea global que diluye los términos de la transferencia, agravado por la velocidad que viajan dichas transacciones y la creciente implicación de millones de individuos. En consecuencia, por la aplicación del principio de la libre competencia, las actividades económicas de participación pasajera y variable de muchas partes, por la diversificación de los ordenadores, hace difícil la afectación del ingreso por transferencia entre estas. Es así, como se presenta un problema de orden práctico en el control de la tributación internacional para un creciente número de operaciones, para hacer comparaciones a precios de referencia precisos.

***Ley Orgánica de Aduanas Gaceta Oficial de la República de Venezuela del 17 de junio de 1999 N° 5.353 Extraordinaria.***

**Título I. Disposiciones Generales**

**Artículo 1º** Los derechos y obligaciones de carácter aduanero y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, se regirán por las disposiciones de esta Ley y su Reglamento, así como por las normas de naturaleza aduanera contenidas en los Tratados y Convenios Internacionales ratificados por la República, en las obligaciones comunitarias y en otros instrumentos jurídicos vigentes, relacionados con la materia. La Administración Aduanera tendrá por finalidad intervenir, facilitar y controlar la entrada, permanencia y salida del territorio nacional, de mercancías objeto de tráfico internacional y de los medios de transporte

que las conduzcan, con el propósito de determinar y aplicar el régimen jurídico al cual dichas mercancías estén sometidas, así como la supervisión de bienes inmuebles cuando razones de interés y control fiscal lo justifiquen.

Ahora bien, si se entra a analizar esta última posición, a los efectos del Derecho Aduanero, se estaría ante un supuesto de importación, que solo lo distingue el medio de conducción del producto y la vía de penetración al estado, y al no ser considerado como tal se estaría presentando una distorsión económica, con los consiguientes agravantes de reducción fiscal.

La situación planteada se suscita por que las leyes de aduanas tratan sobre el ingreso de mercancías: a tal efecto, el artículo. 1º de la ley Orgánica de Aduanas, Gaceta Oficial 5353 del 17 junio de 1999 expresa: “La Administración Tributaria tendrá por finalidad intervenir, facilitar y controlar la entrada y salida del territorio nacional, de mercancías objeto de tráfico internacional y de los medios de transporte que conduzcan, ...”.

***Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Ley Orgánica de  
Telecomunicaciones. Publicada en Gaceta Oficial Nº 36.970 de la  
República Bolivariana de Venezuela el 12 de junio de 2000.***

Esta Ley 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 necesarias para lograrlo, sin más limitaciones que las derivadas de la Constitución y las leyes.

Los objetivos generales de esta Ley son:

1. Defender los intereses de los usuarios, asegurando su derecho al acceso a los servicios de telecomunicaciones, en adecuadas condiciones de calidad, y salvaguardar, en la prestación de estos, la vigencia de los derechos constitucionales, en particular el del respeto a los derechos al honor, a la intimidad, al secreto en las comunicaciones y el de la protección a la juventud y la infancia. A estos efectos, podrán imponerse obligaciones a los operadores de los servicios para la garantía de estos derechos.

2. Impulsar la integración eficiente de servicios de telecomunicaciones.

3. Promover la investigación, el desarrollo y la transferencia tecnológica en materia de telecomunicaciones, la capacitación y el empleo en el sector.

4 Favorecer el desarrollo armónico de los sistemas de telecomunicaciones en el espacio geográfico, de conformidad con la ley.

5. Favorecer el desarrollo de los mecanismos de integración regional en los cuales sea parte la República y fomentar la participación del país en organismos internacionales de telecomunicaciones.

6. Promover la inversión nacional e internacional para la modernización y el desarrollo del sector de las telecomunicaciones.

Los reglamentos que desarrollen esta Ley podrán reconocer de manera específica otros medios o modalidades que pudieran surgir en el ámbito de las telecomunicaciones y que se encuadren en los parámetros de esta Ley.

***Ley de Protección al Consumidor y al Usuario. Publicada en Gaceta Oficial Nº 37.930 de la República Bolivariana de Venezuela del 04 de mayo de 2004.***

El Objeto de la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario, salvaguarda a los derechos e intereses de los consumidores y usuarios, su organización, educación, información y orientación, así como establecer los ilícitos administrativos y penales y los procedimientos para el resarcimiento de los daños sufridos por causa de los

proveedores de bienes y servicios y para la aplicación de las sanciones a quienes violenten los derechos de los consumidores y usuarios.

Capítulo V De la Protección en el Comercio Electrónico. Concepto de Comercio Electrónico.

**Artículo 31.** Se entiende como comercio electrónico a los efectos de esta Ley, cualquier forma de negocio, transacciones comerciales o intercambio de información con fines comerciales, que sea ejecutada a través del uso de tecnologías de información y comunicación. Los alcances de la presente Ley, son aplicables únicamente al comercio electrónico entre proveedor y consumidor o usuario y no en transacciones de proveedor a proveedor.

Esta ley igualmente establece los deberes del proveedor, en su artículo 32 que dice:

Los proveedores de bienes y servicios dedicados al comercio electrónico deberán prestar particular atención a los intereses del consumidor o usuario y actuar de acuerdo con prácticas equitativas de comercio y la publicidad. En tal sentido, los proveedores no deberán hacer ninguna declaración, incurrir en alguna omisión o comprometerse en alguna práctica que resulte falsa, engañosa, fraudulenta y discriminatoria.

Establece en su artículo 33. “que toda información debe ser confiable que los proveedores que difundan información acerca de ellos mismos o de los bienes o servicios que proveen, deberán presentar la información de manera clara, precisa y accesible”.

**Artículo 39.** A fin de evitar ambigüedad respecto a la intención del consumidor de efectuar alguna compra, deberá ser capaz, antes de concluir la compra, de determinar con precisión los bienes o servicios que desea adquirir, identificar y corregir cualquier error en la orden de

compra, cancelar la transacción antes de concluir la compra, o bien expresar su consentimiento, así como conservar un completo y preciso registro de la transacción.

Está relacionada con la información hacia el consumidor y exige que esta debe ser clara, precisa y expresar su consentimiento de compra así como lo estipula el artículo 39 de la ley en comento.

En relación al ámbito de aplicación de esta ley expresa en el artículo 43. “En caso de inexistencia de norma expresa sobre comercio electrónico se aplicará el resto de las normas y procedimientos previstos en esta Ley”.

### **Claridad de los contratos**

**Artículo 82.** Todo contrato de adhesión deberá encontrarse a la disponibilidad del público, bien de manera impresa o a través de la utilización de medios electrónicos, con caracteres legibles a simple vista y en idioma castellano. Deberá estar redactado en términos claros y comprensibles para el consumidor y no podrá contener remisiones a textos o documentos que, no siendo de conocimiento público, no se faciliten al consumidor previa o simultáneamente a la celebración del contrato de adhesión.

De todo contrato celebrado entre proveedores y consumidores deberá darse copia impresa o electrónica a las partes para su lectura o información con anticipación a la fecha prevista para su otorgamiento. Las cláusulas que en los contratos de adhesión implicaren limitaciones a derechos patrimoniales del consumidor y/o usuario, deberán estar impresas en caracteres destacados, que faciliten su lectura y fácil comprensión.

### **Prohibición de modificación en las condiciones**

**Artículo 83.** Queda prohibida la modificación unilateral de las condiciones de precio, calidad o suministro de un bien o servicio tipificadas en un contrato de adhesión celebrado entre las partes. En el caso de contratos de adhesión con vigencia temporal de mediano o largo plazo, que justificare, desde el punto de vista económico, cambios en la

facturación, en las condiciones de suministro o en la relación precio/calidad de los servicios ofrecidos, el proveedor deberá informar al consumidor o usuario, con una antelación mínima de un mes, las modificaciones en las condiciones y términos de suministro del servicio....

A efectos de la presente ley, el usuario de este tipo de comercialización electrónica recibe protección contractual, claridad de los contratos, prohibición de modificación en las condiciones y las cláusulas que en los contratos de adhesión impliquen limitaciones a derechos patrimoniales del consumidor y del usuario, limitando el riesgo originado por el uso de este sistema.

Cabe destacar que existen otras consideraciones contenidas en la ley con inherencia en operaciones de comercio electrónico entre ellas se destacan:

- (i) El requisito de que la información comercial sobre los productos y servicios deberá expresarse en idioma castellano y su precio en moneda local;
- (ii) El medio de comunicación para difundir la publicidad deberá proporcionar la identidad del anunciante a petición del INDECU;
- (iii) Los proveedores deberán ubicar los productos en ofertas o promoción en sitios donde sea factible la comparación con otros similares expandidos en el mismo establecimiento; y,
- (iv) Las promociones deberán ser informadas al INDECU.

Se plantea además, la interrogante de cómo tener un régimen legal más adecuado a los efectos de las operaciones de comercio electrónico, ya que la naturaleza global inherente a las redes digitales requiere una aproximación global a la efectividad en la protección de los consumidores como parte de un marco regulatorio. Esto podría estar contenido en una eventual reforma de la Ley de Protección al Consumidor o en una eventual ley de comercio electrónico.

Algunas de las sugerencias al respecto podrían ser:

- Identificación del negocio en línea; incluye nombre, domicilio, dirección de correo electrónico o medio a través de los cuales se pueden comunicar los consumidores con los prestadores del servicio;

- Proveer información acerca de los términos, condiciones y costos asociados con la transacción;
- Métodos que le garanticen al consumidor formas de resolver eventuales dificultades en la ejecución del contrato;
- El consumidor debe ser tratado de acuerdo con los principios internacionales en relación con las reglas de privacidad, confidencialidad y ética;
- Señalar las garantías aplicables a la transacción;
- Indicar la jurisdicción y la ley aplicable en el caso concreto de la negociación.

***Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas. Publicada en Gaceta Oficial N° 37.148 de la República Bolivariana de Venezuela del 28 de febrero de 2001.***

La presente ley tiene su origen en los trabajos de United Nations Comisión on International Trade Law (UNCITRAL), básicamente en los documentos elaborados por la Comisión sobre Comercio Electrónico: la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico y de Firma Electrónicas instrumentos que crean el marco jurídico internacional a seguir con el objeto de lograr la armonización de las distintas legislaciones en esta materia.

A diferencia de sus normas de origen el texto venezolano sistematiza el tratamiento legal de los mensajes de datos y las firmas electrónicas en un solo cuerpo, así se desprende del objeto de la norma consagrado el artículo 1° orientado a reconocer eficacia y valor jurídico a las firmas electrónicas a los mensajes de datos y toda información inteligible en formato electrónico, independientemente de su soporte material. Su principal finalidad es el reconocimiento de los mensajes de datos y de las firmas electrónicas; si bien estos elementos permiten dar marco legal al comercio electrónico la idea de la ley no es agotarse en el ámbito comercial sino dar cabida a otros campos por ejemplo, el gobierno electrónico.

Siendo el principal objetivo, el reconocimiento jurídico de los mensajes de datos y de las firmas electrónicas se regulan aspectos como el reconocimiento del valor y eficacia probatoria de los mensajes de datos, la determinación del momento y lugar de emisión y recepción, la intervención de los prestadores de servicios de certificación, la emisión de los certificados electrónicos y la creación de la Superintendencia de Servicios de Certificación.

Entre los principios que guían al Decreto-Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, se destacan los siguientes:

1. Eficacia Probatoria: A los fines de otorgar la seguridad jurídica necesaria para la aplicación del Decreto-Ley, así como la adecuada eficacia probatoria a los mensajes de datos y firmas electrónicas, en el artículo 4° se atribuye a los mismos el valor probatorio que la Ley consagra para los instrumentos escritos, los cuales gozan de tarifa legal y producen plena prueba entre las partes y frente a terceros de acuerdo a su naturaleza.

Asimismo, todo lo concerniente a su incorporación al proceso judicial donde pretendan hacerse valer, se remite a las formas procedimentales reguladas para los medios de pruebas libres, contenidas en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil (Artículo 395. Son medios de prueba admisibles en juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República. Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez.)

De esta forma, ha sido incorporado el principio de equivalencia funcional, adoptado por la mayoría de las legislaciones sobre esta materia y los modelos que organismos multilaterales han desarrollado para la adopción por parte de los países de la comunidad internacional en su legislación interna.

2. Tecnológicamente neutra: No se inclina a una determinada tecnología para las firmas y certificados electrónicos. Incluirá las tecnologías existentes y las que están por existir.

3. Respeto a las formas documentales existentes: Es importante destacar que este Decreto-Ley no obliga a la utilización de la firma electrónica en lugar de la manuscrita, sino que su utilización es voluntaria. Tampoco se pretende alterar las restantes formas de los diversos actos jurídicos, registrables y notariales, sino que se propone que un mensaje de datos firmado electrónicamente, no carezca de validez jurídica únicamente por la naturaleza de su soporte y de su firma.

4. Respeto a las firmas electrónicas preexistentes. Las firmas electrónicas utilizadas en grupos cerrados donde existan relaciones contractuales ya establecidas, pueden ser excluidas del campo de aplicación del Decreto-Ley. En este contexto debe prevalecer la libertad contractual de las partes.

5. Otorgamiento y reconocimiento jurídico de los Mensajes de Datos y las Firmas Electrónicas: Asegura el otorgamiento y reconocimiento jurídico de los mensajes de datos, las firmas electrónicas y los servicios de certificación provistos por los proveedores de servicios de certificación, incluyendo mecanismos de reconocimiento a nivel internacional. Establece las exigencias esenciales que cumplirán dichos proveedores de servicios de certificación, incluida su responsabilidad.

6. Funcionamiento de las firmas electrónicas: El Decreto-Ley busca asegurar el buen funcionamiento de las firmas electrónicas, mediante un marco jurídico homogéneo y adecuado para el uso de estas firmas en el país y definiendo un conjunto de criterios que constituyen los fundamentos de su validez jurídica.

7. No discriminación del mensaje de datos firmado electrónicamente: Garantiza la fuerza ejecutoria, el efecto o la validez jurídica de una firma electrónica que no sea cuestionado por el solo motivo de que se presente bajo la forma de mensaje de datos.

8. Libertad contractual: Permite a las partes convenir la modalidad de sus transacciones, es decir, si aceptan o no las firmas electrónicas.

9. Responsabilidad: Se excluye la responsabilidad siempre que el sujeto pueda demostrar que ha tomado las diligencias necesarias según las circunstancias. Los Proveedores de Servicios de Certificación Electrónica pueden limitar su

responsabilidad, incluyendo en los certificados que emitan las restricciones, condiciones y límites establecidos para su utilización.

Otra característica relevante de este Decreto-Ley es el establecimiento de definiciones de índole tecnológica que permiten una adecuada interpretación de sus normas, para así lograr una óptima aplicación de sus disposiciones. Como elemento de suma importancia, el Decreto-Ley hace especial mención al Estado para que utilice los mecanismos pertinentes previstos en él, es indispensable que éste asuma el liderazgo en la promoción y uso de estas tecnologías. El sector gubernamental, como el resto de los agentes que participan en el desarrollo educativo, económico y social, necesita obtener y consolidar información de manera segura e inmediata, debido a que la realidad nacional y mundial evoluciona a un ritmo cada vez más rápido, por lo que es necesario disponer de información oportuna de la gestión de los distintos organismos gubernamentales.

Esto incidirá determinantemente en la automatización de los procesos, la calidad de los servicios públicos, en el ahorro de recursos informáticos y presupuestarios y una mayor transparencia de la gestión de los organismos del Estado; como consecuencia lógica de lo expuesto, el ciudadano percibirá que las acciones del Estado estarán más cerca de sus necesidades y más abierta a sus observaciones. En virtud de ello, se hace necesario que se consolide El Gobierno Electrónico a través de los tratados o convenios internacionales, que incluye todas aquellas actividades basadas en las modernas tecnologías de información, en particular Internet, que el Estado desarrolle para aumentar la eficiencia de la gestión pública, mejorar los servicios ofrecidos a los ciudadanos y proveer a las acciones del gobierno de un marco mucho más ágil y transparente que el actual.

Mediante la implementación del gobierno electrónico el ciudadano venezolano o extranjero tiene acceso, desde cualquier lugar del mundo, a la información sobre el funcionamiento y gestión de cada uno de los entes estatales y gubernamentales del

país, la utilidad de estas tecnologías y de este Decreto-Ley que las hace más seguras, aumenta exponencialmente día a día.

Este marco legal y técnico que adopta el país para el desarrollo de la firma electrónica es compatible con el que ya existe en otros países. La aplicación de criterios legales diferentes a los aplicados en otros países en cuanto a los efectos legales de la firma electrónica y cualquier diferencia en los aspectos técnicos, en virtud de los cuales las firmas electrónicas son consideradas seguras, resultaría perjudicial para el desarrollo futuro de las relaciones y en especial del comercio electrónico que es una modalidad mercantil que está creciendo y englobando transacciones de todo tipo a nivel mundial y, por consiguiente, para el crecimiento económico del país y su incorporación a los mercados globales.

Debido a la evolución acelerada de la tecnología, los países con legislaciones más recientes sobre el tema, han optado al igual que Venezuela, por proyectos simples, tecnológicamente neutros y dinámicos, en los cuales se mantienen los grandes aciertos de modelos anteriores (aplicación indistinta a todo tipo de actos y contratos, tanto en el sector público como en el privado y la homologación con los documentos en formato tradicional). El mecanismo adoptado ha sido la elaboración de normas legales de carácter general, que validan y homologan los actos y contratos celebrados por estos medios, y que contienen provisiones reglamentarias para su implementación. Con los elementos básicos principales contenidos en este Decreto-Ley se brinda seguridad y certeza jurídica a las comunicaciones, transacciones, actos y negocios electrónicos que utilicen los mecanismos previstos en él.

***Reglamento de la Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas.  
El 14 de diciembre de 2004, publicado en la Gaceta Oficial Nº 38.086.***

El objeto del reglamento es el de desarrollar la normativa que regula la acreditación de los proveedores de servicios de certificación ante la Superintendencia de Servicios de Certificación Electrónica (SUSCERTE), la creación del Registro de Auditores; así como los estándares, planes y procedimientos de seguridad que deberán cumplir los proveedores. A los efectos que interesan en el tema, el hecho de que exista un procedimiento de acreditación de proveedores de servicios de certificación es lo más relevante del reglamento y es por tanto el punto principal a

desarrollar en este escrito. Su entrada en vigencia cierra el ciclo del procedimiento de identificación a que refiere la ley que reglamenta y abre las puertas de la utilización abierta y efectiva de la Firma Electrónica en Venezuela.

El proceso de identificación establecido por la Ley Sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (LSMDFE) consta de cinco elementos donde la presencia de más o menos de ellos confieren una mayor o menor validez y eficacia probatoria tanto al mensaje de datos como a la firma electrónica. Estos elementos son: el mensaje de datos, la firma electrónica, el certificado electrónico, el proveedor de servicios de certificación y la Superintendencia de Servicios de Certificación Electrónica (SUSCERTE).

Por tanto, el mensaje de datos que presente todos los elementos del régimen de identificación, es decir, aquel que tenga una firma electrónica que ha generado un certificado electrónico y que ha sido provisto por un proveedor de servicios de certificación acreditado ante SUSCERTE, es el que va a tener la misma validez y eficacia probatoria que la ley otorga a los documentos firmados en forma autógrafa. La falta de alguno o varios de estos elementos trae como consecuencia que el documento no tenga valor de plena prueba, sin embargo, siempre tendrá un valor probatorio que deberá ser apreciado por el Juez.

Hasta ahora, solamente podía utilizarse con la misma validez y eficacia probatoria que la firma autógrafa a aquella firma electrónica que había sido convenida previamente por las partes en ejercicio de la autonomía de su voluntad. Ahora, tan pronto se acredite el primer proveedor, las firmas electrónicas por él emitidas podrán tener la misma validez y eficacia probatoria que la firma autógrafa sin la necesidad de ese acuerdo previo, lográndose así garantizar así la identidad del emisor de un mensaje de datos.

Las posibilidades son infinitas. Una vez que un proveedor acreditado, o el proveedor que el Estado está obligado a crear por ley, estén acreditados se podrá autenticar documentos ante notarías y registros virtuales, emitir actos administrativos por medios electrónicos, citaciones, obtener copia certificada de documentos y firma de contratos privados sin la necesidad de convenio previo, emisión de títulos valores, y cualquier otro acto que podamos imaginar en el cual se requiera una firma para su validez y para garantizar su contenido, conformidad y no repudio. Además de los señalados, que serán documentos generados originalmente en formato electrónico también habrá una gama de documentos cuyo formato original será el papel que luego serán convertidos a formatos electrónicos y cuya integridad será garantizada mediante una firma electrónica.

Entre los anteriores se tiene la digitalización de archivos judiciales, de registros mercantiles, inmobiliarios y civiles; conservación de documentos exigidos por la ley en formato original tales como comprobantes de impuesto sobre la renta y cualquier otro uso.

***Ley Especial Contra Los Delitos Informáticos. Publicada en Gaceta  
Oficial N° 37.313 De Fecha 30 De Octubre de 2001***

El objeto de aplicación de la Ley, es la protección integral de los sistemas que utilicen tecnología de información, así como la prevención y sanción de los delitos cometidos contra tales sistemas o cualquiera de sus componentes o los cometidos mediante el uso de dicha tecnología dentro de las cuales se puede atentar en contra del comercio electrónico.

Respecto a la determinación del lugar de comisión del delito se sigue la teoría de la ubicuidad que considera que cuando el delito se cometa fuera del territorio venezolano el sujeto activo quedará sometido a las disposiciones de la ley, si sus consecuencias se producen en Venezuela, (artículo 3), destacándose este como un aspecto positivo de la ley. La presente ha sido objeto de diversas críticas, la más

resaltante el no sometimiento a consulta pública. También establece las definiciones y los conceptos jurídicos para lo que a la Ley se refieren, tales como tecnología de información, sistema, data, información, documento, computador, entre otros. Igualmente, la responsabilidad por Extraterritorialidad, los tipos de sanciones que son de tipo principales y accesorias y las responsabilidades de las personas jurídicas.

**Artículo 2: Definiciones.** A los efectos de la presente ley y cumpliendo con lo previsto en el Artículo 9 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se entiende por:

(a) Tecnología de Información: rama de la tecnología que se dedica al estudio, aplicación y procesamiento de data, lo cual involucra la obtención, creación, almacenamiento, administración, modificación, manejo, movimiento, control, visualización, distribución, intercambio, transmisión o recepción de información en forma automática, así como el desarrollo y uso del hardware, firmware, software, cualesquiera de sus componentes y todos los procedimientos asociados con el procesamiento de data.

(b) Sistema: cualquier arreglo organizado de recursos y procedimientos diseñados para el uso de tecnologías de información, unidos y regulados por interacción o interdependencia para cumplir una serie de funciones específicas, así como la combinación de dos o más componentes interrelacionados, organizados en un paquete funcional, de manera que estén en capacidad de realizar una función operacional o satisfacer un requerimiento dentro de unas especificaciones previstas.

(c) Data: hechos, conceptos, instrucciones o caracteres representados de una manera apropiada para que sean comunicados, transmitidos o procesados por seres humanos o por medios automáticos y a los cuales se les asigna o se les puede asignar significado.

(d) Información: significado que el ser humano le asigna a la data utilizando las convenciones conocidas y generalmente aceptadas.

(e) Documento: registro incorporado en un sistema en forma de escrito, video, audio o cualquier otro medio, que contiene data o información acerca de un hecho o acto capaces de causar efectos jurídicos.

(f) Computador: dispositivo o unidad funcional que acepta data, la procesa de acuerdo con un programa guardado y genera resultados, incluidas operaciones aritméticas o lógicas.

(g) Hardware: equipos o dispositivos físicos considerados en forma independiente de su capacidad o función, que forman un computador o sus componentes periféricos, de manera que pueden incluir herramientas, implementos, instrumentos, conexiones, ensamblajes, componentes y partes.

(h) Firmware: programa o segmento de programa incorporado de manera permanente en algún componente de hardware.

(i) Software: información organizada en forma de programas de computación, procedimientos y documentación asociados, concebidos para realizar la operación de un sistema, de manera que pueda proveer de instrucciones a los computadores así como de data expresada en cualquier forma, con el objeto de que éstos realicen funciones específicas.

(j) Programa: plan, rutina o secuencia de instrucciones utilizados para realizar un trabajo en particular o resolver un problema dado a través de un computador.

(k) Procesamiento de data o de información: realización sistemática de operaciones sobre data o sobre información, tales como manejo, fusión, organización o cómputo.

(l) Seguridad: Condición que resulta del establecimiento y mantenimiento de medidas de protección que garanticen un estado de inviolabilidad de influencias o de actos hostiles específicos que puedan propiciar el acceso a la data de personas no autorizadas o que afecten la operatividad de las funciones de un sistema de computación.

(m) Virus: programa o segmento de programa indeseado que se desarrolla incontroladamente y que genera efectos destructivos o perturbadores en un programa o componente del sistema.

(n) Tarjeta inteligente: rótulo, cédula o carnet que se utiliza como instrumento de identificación, de acceso a un sistema, de pago o de crédito y que contiene data, información o ambas, de uso restringido sobre el usuario autorizado para portarla.

***Decreto con Fuerza de Ley, de Reforma de la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras. Nº 1.524 de fecha 03 de noviembre de 2001***

Este Decreto regula la actividad financiera, la cual consiste en la captación de recursos, incluidas las operaciones con tarjetas de crédito y debito a través de puntos de venta electrónicos. Las posibilidades que ofrecen las transacciones bancarias por Internet más avanzados van desde la consulta de cuentas, realización de transferencias, inversión en fondos, depósitos, compra-venta de acciones en tiempo real o consultas on-line del mercado continuo; hasta otras más estrictamente empresariales, como el pago de impuestos, domiciliación de efectos, pago a proveedores y a empleados, anticipo de facturas, solicitud de duplicados de información fiscal, consulta de informes comerciales y económicos, búsqueda de subvenciones y una larga lista de informaciones que pueden obtenerse en el vasto universo de Internet de una manera muy simple.

Cabe destacar, que el uso y avance de la tecnología informática, se ha hecho presente en las operaciones tradicionales de la banca. En efecto, las denominadas operaciones en tiempo real, que se caracterizan principalmente por la no presencia del usuario en el espacio físico de la institución, y la desmaterialización del soporte documental de la operación realizada, son cada vez más frecuentes en el mercado bancario. Ante la necesaria seguridad jurídica que se requiere en este ámbito, la Ley faculta a la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras, para regular los servicios prestados por medios magnéticos, telefónicos y electrónicos; y aquellos bancos, entidades de ahorro y préstamo y demás instituciones financieras

que aspiren realizar operaciones por esos medios, requerirán autorización del ente supervisor.

En todo caso, los bancos, entidades de ahorro y préstamo y demás instituciones financieras no podrán prestar ni ofrecer, a través de la banca virtual, productos o servicios distintos a los contemplados en este Decreto Ley, o autorizados por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras.

#### De los Servicios Bancarios Virtuales. De la Transferencia de Fondos

**Artículo 67:** A los efectos de la presente Sección, se entenderá por transferencia de fondos la operación realizada por los bancos, entidades de ahorro y préstamo, y otras instituciones financieras, mediante la cual dichos entes ejecuten una orden de pago efectuada a través de medios escritos, magnéticos, telefónicos o electrónicos, dentro o fuera del país.

#### De los Servicios Financieros Virtuales

**Artículo 72:** A los efectos de el presente Decreto Ley, se entiende por servicios financieros prestados a través de banca virtual, al conjunto de productos y servicios ofrecidos por los bancos, entidades de ahorro y préstamo y demás instituciones financieras, para realizar, por medios electrónicos, magnéticos o mecanismos similares, de manera directa y en tiempo real las operaciones que tradicionalmente suponen la realización de llamadas telefónicas o movilizaciones de los usuarios a las oficinas, sucursales o agencias de la institución.

#### Servicio de Encomienda Electrónica

**Artículo 148:** Se entiende como operación de cambio vinculada al servicio de encomienda electrónica, distinta de las operaciones de transferencia de fondos:

1. La entrega por parte del cliente a una de las personas autorizadas en el artículo precedente, afiliada a un sistema central electrónico de

información, traspaso y compensación que funcione a nivel internacional, de una cantidad determinada de dinero en bolívares, que éste desea enviar hacia el extranjero, y la posterior recepción, por parte del destinatario, a través de una agencia en el extranjero afiliada al mismo sistema, de las divisas cuya entrega se ordenó.

2. La recepción por parte del cliente de una determinada cantidad de dinero en bolívares entregada a él por una de las personas autorizadas en el artículo 147 de este Decreto Ley, afiliada a un sistema central electrónico de información, traspaso y compensación que funcione a nivel internacional, producto de una entrega de divisas realizada en el extranjero a una agencia afiliada al mismo sistema.

Estos artículos 72 y 148 están referidos a la elaboración y transmisión de datos y servicios financieros prestados a través de banca virtual, comprenden además, las actividades más variadas (desde, por ejemplo, la comercialización de servicios por vía electrónica, hasta la distribución en línea de contenidos digitales de operaciones tales como la transferencia de fondos, compraventa de acciones, ventas en subasta, proyectos de ingeniería en cooperación, entrega de divisas realizada en el extranjero a una agencia afiliada al mismo sistema.

***Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Gaceta Oficial N° 37677 de fecha 25 de abril de 2003. (Gravabilidad con el IVA de las operaciones de comercio electrónico)***

Las transacciones que se realicen a través del comercio electrónico tienen implicaciones fiscales, sobre todo desde el punto de vista del impuesto al valor agregado (IVA). Cuando se realizan operaciones de comercio electrónico en Venezuela que implican la transferencia de la propiedad de bienes muebles corporales (desde un simple bolígrafo hasta un carro) 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 si la compra o la venta de estos artículos o servicios se realizó a través de Internet.

En efecto, a fines de que se origine la obligación de declarar y pagar este tributo, lo determinante es que materialmente se presente alguno de los supuestos previstos en la ley como 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 estos. La aplicación del impuesto depende de la posición que se asuma en determinada operación (comprador o vendedor).

Al vender bienes muebles corporales o prestando servicios a través de un sitio web, se debe facturar el IVA, que generará el correspondiente débito fiscal derivado del impuesto que se cobra al momento de emitir la factura. Si se asume la posición de compradores, debe pagar el IVA que se indique en la factura 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.

Si la venta se efectúa a determinada persona natural o jurídica sin domicilio en Venezuela, se está ante un supuesto de 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 de 0% (Artículo 27°: La alícuota impositiva aplicable a la base imponible correspondiente será fijada anualmente en la Ley de Presupuesto y estará comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%). Sin perjuicio de lo anteriormente establecido, se aplicará la alícuota impositiva del cero por ciento (0%) a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios.), así como a los demás incentivos fiscales previstos para la actividad de exportación.

Ahora bien, en el supuesto de que se adquieran bienes o servicios de personas no domiciliadas en Venezuela, se está ante una operación de importación, actividad igualmente gravable en Venezuela con el IVA. Sin embargo, en estos casos se

convierten en responsables solidarios por el enteramiento al fisco nacional del impuesto que se genere por la operación; es decir, como importadores tendremos que declarar y pagar el impuesto que se facture como consecuencia de la operación. Mayores complicaciones se presentan con relación a lo que se ha convertido en una práctica muy común, que es el intercambio comercial de productos digitalizados (software, videos, música) a través de la red, los cuales, evidentemente, están relacionados con la propiedad intelectual.

**Artículo 16°:** No están sujetos al impuesto previsto en esta Ley:

1. Las importaciones no definitivas de bienes muebles, de conformidad con la normativa aduanera;
2. Las ventas de bienes muebles intangibles o incorporeales, tales como especies fiscales, acciones, bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas y otros títulos y valores mobiliarios en general, públicos o privados, representativos de 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 esta Ley. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 4° de esta Ley...) DeL IVA, la venta de bienes intangibles no se encuentra gravada con este impuesto.

Como se puede observar, a los efectos del IVA, siempre que se este ante uno de los supuestos contemplados por la ley como generadores de la obligación de pagar el impuesto, poco importa si la negociación o materialización del negocio se llevó a cabo a través de Internet. Esto quiere decir que cuando se verifique la operación se deberá facturar el IVA que se genere, declararlo y enterarlo al fisco nacional.

### ***Implicaciones Tributarias de la Difusión del Comercio Electrónico.***

Resumir de manera exhaustiva las implicaciones tributarias de la difusión del comercio electrónico significa desatender las características de un fenómeno en

constante evolución y devenir. Por lo tanto, se manejará una descripción y evaluación parcial.

El término comercio deriva del latín *commercium*, compuesto por *cum* y *merxmercis*, es decir, mercancías. Originariamente los dos términos eran usados junto al verbo *facere*, en su acepción de actividad humana dirigida a la manipulación de la realidad. *Facere cum merce* indicaba la actividad humana que contribuía al cambio de las situaciones reales a través del uso de mercancías. Es importante notar que originariamente el intercambio de mercancías se efectuaba atribuyendo a éstas un valor de uso, sin que el intercambio generase una plusvalía real a beneficio del vendedor. La manipulación de la realidad se efectuaba por consiguiente a través del intercambio equitativo de mercancías, que cambiaba la situación momentánea de los sujetos interesados. Con el pasaje a una economía basada en la atribución de un valor de intercambio a las mercancías, se ha evidenciado la cuota de plusvalía las mismas.

La manipulación de la realidad ha empezado a adquirir las características de una actividad empresarial autónoma. El término comercio, desde la forma originaria de predicado, se ha convertido en un sustantivo que indica una clase específica de empresa económica. Si al término comercio se añade el adjetivo electrónico, se evidencia una contradicción. Sería más correcto hablar de una actividad comercial efectuada electrónicamente: al usar el adverbio en lugar del adjetivo se subraya únicamente la manera en que se efectúa el comercio y no se cambian las características propias del término.

En resumen, el significado originario del predicado *facere* ha cambiado su modalidad y contexto. El *Devoto Oli*, diccionario italiano (p.15), NdT define el comercio como: “Una actividad económica basada en el intercambio de productos en especie o en cambio de dinero según la mutua necesidad de los contratantes”. Si a este término se le añade el adjetivo electrónico, según la definición mencionada en el *Devoto Oli* sobre ediciones electrónicas (cuyo producto no es necesariamente en

papel, sino también en cintas magnéticas, discos ópticos), entonces la complejidad del fenómeno es evidente.

El análisis tributario está limitado por la dificultad de definir como mercancía un producto distribuido por vía electrónica y de encontrar una definición de comercio inmaterial. En segundo lugar, se confronta una realidad caracterizada por la movilidad de los pagos y de las transacciones electrónicas a las que no corresponde una movilidad del trabajo. En consecuencia, los pagos y las transacciones son difíciles de definir y detectar. El problema de la localización es básico en el debate sobre comercio tradicional, muy poco influyente en el caso del comercio electrónico (dado que un servidor puede ser localizado en cualquier lugar explotando todas las posibles ventajas elusivas, y acentúa la crisis de la tributación internacional, además de representar un problema para el comercio electrónico. El nexo, o sea el criterio en base al cual un sujeto con potestad impositiva puede relacionar esa potestad con una situación que lo interesa tan sólo potencialmente, es central para cualquier solución posible.

Definir irrelevante el problema de la localización es una provocación ante la masiva literatura sobre el establecimiento permanente, que pronto será superada, según afirman los expertos en los últimos informes acerca de la tribulación internacional, por un mecanismo mejor ajustado a las nuevas tecnologías, sin ser necesariamente futurista. Reconsiderar el principio de la fuente puede ser un primer paso hacia el sistema de equidad fiscal al cual se aspira.

La competencia tributaria ha sido recientemente objeto de interés y de debates a nivel internacional, en ocasión de la crisis de los principios de la ciencia tributaria, es decir, la base de las teorías de la tributación de las personas físicas y jurídicas. En consecuencia de esto, se ha asistido al fenómeno del contribuyente fantasma y de la volatilidad de los impuestos que representan la principal fuente de recaudación para la administración tributaria.

Se suceden hoy largos debates en los que se vuelve a repetir una y otra vez que el comercio electrónico ha agravado los problemas que ya desde hacía años amenazaban al comercio tradicional. Las comunicaciones oficiales y los simposios de las mayores entidades transnacionales demuestran que un análisis del fenómeno es el primer paso hacia el conocimiento pleno de la materia que hay que reglamentar. Entretanto, el comercio electrónico no puede esperar la aprobación de las disposiciones o de los planes quinquenales; se desarrolla sin reglas con velocidad vertiginosa y quizás, una vez aprobadas, las primeras disposiciones resultarán inadecuadas a la cambiante realidad económica.

La progresiva expansión de las redes de información en Internet constituye un importante incentivo para multiplicar las relaciones económicas intersubjetivas en el ámbito internacional. Así, la oferta económica propuesta por los sistemas multimedia de información y servicios delimitan el reto al que debe hacer frente el mundo empresarial que pretenda sobrevivir en el próximo futuro.

Las técnicas de producción, que a lo largo del siglo XXI se han automatizado, debido a las posibilidades ofrecidas por la electrónica y el empleo de la informática. El comercio electrónico, fenómeno en rápida y constante difusión, destinado a provocar profundos cambios en los ámbitos técnico y de organización empresarial; el comercio electrónico está revolucionando la percepción de los escenarios en los que se desarrollan las iniciativas empresariales y los mercados financieros.

Cabe destacar, que el comercio electrónico no puede considerarse como un fenómeno nuevo: hace ya muchos años que las empresas emplean la electrónica para efectuar transferencias de fondos, o intercambio de datos comerciales, en distintas redes de comunicaciones. Sin embargo, su desarrollo se encuentra actualmente en

fase de aceleración y suscita un interés creciente por parte de las empresas, los consumidores, los poderes públicos y los medios de comunicación.

El comercio electrónico en Venezuela abre enormes oportunidades para el comercio internacional y para la mejora de la competitividad internacional. Se piensa, que un marco reglamentario claro y preciso establecerá en los consumidores la confianza necesaria para utilizarlo e incentivar a las empresas a efectuar las inversiones necesarias. En este contexto es necesario que el legislador tributario considere los efectos que las transacciones efectuadas por vía telemática entre sujetos sometidos a distintas soberanías tributarias pueden tener sobre los sistemas fiscales, analizando de forma pormenorizada todas y cada una de las posibles modalidades de transmisión.

En cuanto a la intrínseca internacionalidad de las operaciones, o más sencillamente, la dificultad de aplicar los conceptos tradicionales de espacio y territorio, hace que una parte importante de los principios clásicos de la imposición devengan imperativos. En tal hipótesis, los problemas a que debe hacer frente el ejercicio de la potestad tributaria, como característica manifestación de la soberanía nacional, aparece con toda su crudeza en la investigación (o verificación) de la viabilidad de los puntos de conexión que un determinado ordenamiento jurídico mantiene con su territorio. En definitiva los elementos que fundamentan tanto los sistemas de imposición global como los de base territorial.

En general pues decirse, que el comercio electrónico por sus características y particularidades origina en el ámbito del impuesto a la renta problemas de determinación del lugar de producción de la renta y la dificultad de establecer cuándo puede existir un lugar fijo de negocios que haga calificar a ciertos elementos utilizados en tal comercio bajo el concepto de establecimiento permanente y en consecuencia sujeto a tributación. Generalmente, los problemas que se derivan del cibercomercio son problemas originados en operaciones extrafrontera donde el

concepto de fuente en la legislación venezolana está basado, generalmente, en la locación física o de personas en la actividad.

Por lo expuesto ante la problemática derivada del comercio electrónico adaptándose a los permanentes y veloces cambios tecnológicos, sería conveniente contar con una legislación donde considere los principios de tributación que dirigen el comercio tradicional para adecuar su aplicación al cibercomercio, donde prevalezcan los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad, imparcialidad y flexibilidad. 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.

En este sentido, el objetivo para Venezuela en este escenario es de analizar que fortalezas y debilidades pueden derivar para su economía y dimensión del desarrollo las bondades de tener una participación activa en esta primera etapa que podemos definir como de evaluación. Intentar mantenerse ajenos a esta realidad es imposible, por que aún en el supuesto de que ello fuera político, la realidad del fenómeno empuja hacia un hecho de proporciones económicas determinantes.

Un objetivo debe ser el de garantizar que el comercio electrónico contribuya a la creación de beneficios a través del aumento de nuestra capacidad competitiva en los mercados mundiales, particularmente para la mediana y pequeña empresa. Por otra parte, la posibilidad de tener acceso a la tecnología que se deriva del acelerado crecimiento de este medio de transacción, dependerá del mantenimiento de las políticas de competencia del sector, lo cual garantice mayor acceso, con mejor calidad a menores precios.

En relación con la participación de la pequeña y mediana empresa en el aprovechamiento del sector, se podría concluir que dado los precios bajos de instalación de empresas, la facilidad de acceso a la tecnología primaria y las ventajas que ella ofrece, un sin número de oportunidades se abrirán para empresas, que basadas en su capacidad de producir conocimiento o de interrelaciones con cadenas de comercialización podrá fácilmente penetrar mercados que a través de los medios tradicionales son imposibles de acceder. Una pequeña empresa de la cibernética puede iniciarse con capitales muy bajos comparado con el acceso que brinda. Por otra parte, tal como lo señala la UNCTAD la oportunidad principal ofrecida por el comercio electrónico de servicios es que permitirá a personas de países en desarrollo ofrecer sus conocimientos especializados en los mercados mundiales sin tener que abandonar sus propios países.

Del mismo modo, siendo el talento un elemento equivalente al capital en esta nueva forma de penetrar mercados, sin duda, el posicionamiento dentro de estos serán mucho más fáciles también para la pequeña empresa. ¿Cuántas páginas Web podemos hoy visitar? ¿Cuánta cantidad de servicios y productos se ofrecen dando la sensación de estar frente a un sin número de ofertas sin necesariamente conocer el prestigio, dimensión o importancia del ofertante?. Allí se puede observar un proceso de democratización de la oferta, se amplía la demanda y los proceso de comercialización se extienden.

Por su puesto, esto no significa que la penetración de estas empresas en los mercados no requerirá de un sistema con otros requisitos. A pesar de ello, como en la mayoría de procesos de éxito comercial, el mismo no dependerá exclusivamente de las herramientas que el comercio electrónico brinda sino también de otros factores tradicionales de ventajas y riesgos en el mundo del mercado. La oportunidad esta allí, pero como en cualquier otra inversión no hay éxito asegurado.

Otros beneficios que pueden obtener los países en desarrollo por uso de la Internet, además de tener acceso a información como nunca antes y con facilidad a una tecnología de punta. Se puede mencionar otras ventajas, como son: el desarrollo de tejidos productivos, asociaciones entre firmas que estimulen la innovación y la competitividad de las pequeñas y mediana empresas, mayor oportunidad de exportación de servicios y acceso a servicios de la salud, educación entre otras.

En el ámbito social, el comercio electrónico creará un gran número de trabajos especializados que requerirán un alto nivel de conocimientos y los cuales serán mejor remunerados. Este caso es imprescindible para aumentar la capacidad y mejorar los vínculos entre recursos humanos y creación de capacidades tecnológicas, se recomienda que se debe aumentar el nivel de educación, especialmente en nuevas tecnologías, es un factor esencial para mejorar la competitividad y atraer las inversiones extranjeras. Asimismo, habrá una reducción del capital necesario para incorporarse al mercado ya que el costo para instalar una unidad de comercio es más bajo en Internet (línea telefónica, PC, MODEM, Capital reducido, productos).

Al igual que para la mayoría de los países y particularmente para Venezuela, las implicaciones y los retos de este fenómeno crean incertidumbre. Más sin embargo, puede generar extraordinarias oportunidades. Como consecuencia, el primer gran objetivo que se debe hacer es crear un entorno apropiado con la finalidad de insertarla dentro de esta nueva dimensión económica que somete la sociedad de información. Para ello, lo que exige que se dedique especial atención a disponer de una infraestructura de telecomunicaciones adaptada y de normas adecuadas, cuando ella sea necesaria como estímulo, para promover el acceso a esa infraestructura. El comercio electrónico y sus ramificaciones avanzan mucho más rápidamente que la capacidad de respuesta de nuestras economías. En Venezuela a pesar de lo incipiente de la acción pública en la materia existen pioneros que exitosamente están ofreciendo servicios y asesorías tanto en el ámbito nacional como internacional.

En el caso de Venezuela, se debería constituir un programa desarrollado conjuntamente por el sector público y el sector privado. Esta manera de desarrollar política pública en la materia permitiría generar confianza, reglas de comercio adoptadas con la mayor participación de los sectores interesados de la sociedad en su conjunto, definir las implicaciones de infraestructura y acceso, efectos jurídicos, tributarios, privacidad, propiedad intelectual, dinero electrónico y social que se desprenda de esta nueva realidad. Es decir, un proceso de formulación de políticas con la participación amplia de distintos sectores y la preparación de un documento sustantivo con lineamientos claros para definir la posición de Venezuela y fortalecer la capacidad negociadora.

### ***Impacto fiscal que produce el comercio electrónico en Venezuela***

El comercio electrónico mundialmente se manifiesta dentro la Sociedad de la Información, como uno de sus elementos más esenciales, como actividad y por la renta que genera, debe estar sometido a un régimen impositivo, considerando que para ser imputado como supuesto de hecho generador de tributo, previamente tiene que estar definido dentro del ordenamiento de la legislación de cada país.

Es innegable que el comercio electrónico afectarán los ingresos fiscales de todos los países, si a un debido tiempo no se adecuan los ordenamientos legales que rigen los tributos, más aún, como el e-comercio.

Rico (2003,74) al respecto refiere que:

Una manifestación mundial, pues ningún país se encuentra fuera de su esfera, ya sea en mayor o en menor grado, requiere para su control fiscal de un consenso internacional para reglamentar los principios que lo regirán, y así terminar con la situación en que se encuentra actualmente de no poder determinar a que jurisdicción se someterá.

Al entrar a analizar el impacto fiscal en el régimen jurídico tributario venezolano, es preciso detenerse en reconocer que el tema es novedoso y sus alcances son constantemente sujetos a una rápida evolución, lo que hace surgir el más importante problema que enfrentarán los estados que tendrán que cambiar sus políticas legislativas y encontrar soluciones encaminadas a mantener sus leyes actualizadas. Cabe destacar lo expresado por Díaz (2001,8), Superintendente del SENIAT, “...el caótico, inconexo e incoherente sistema tributario de Venezuela..”

Esta expresión de la máxima autoridad tributaria del país es un indicador de lo caótico, inconexo e incoherente del ordenamiento jurídico tributario a los que están sometido los contribuyentes de Venezuela, si la situación actual que rige los asuntos tributarios domésticos hace arrancar esas expresiones, que será cuando al país enfrente el avance y sus consecuencias de la Sociedad de la Informática que está experimentado el mundo actual.

En Venezuela se ha legislado muy poco sobre la materia del e comercio electrónico, solo se cuenta con el Decreto 825 del 22 de mayo del 2000.G.O 36955, y el Decreto con Fuerza de Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas-GO 37148 del 28-02-2001, no obstante los ordenamientos establecen ciertos indicios de adaptabilidad, procediéndose a analizarlos de seguidas:

Según el Artículo 229 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV. 2001). “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de..., libre competencia.. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de las economía nacional”.

Al respecto Rico (2003,77). Expresa lo siguiente:

El e-commerce sin una regulación tributaria adecuada, podría atentar contra esos dos principios establecidos en la carta Magna, si el estado decide gravar las operaciones telemáticas, las empresas que realizan operaciones por Internet se trasladarían hacia países de baja imposición o nula imposición, por que no estarían en libre competencia, y atentaría con el desarrollo económico armónico de la nación al país quedar sin un área que hace girar otra fuente de ingresos que es el servicio de telecomunicaciones.

Pero esta situación se encuentra en contrariedad con el Artículo 316 de la CRBV, que establece que:

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

En las condiciones actuales del sistema tributario nacional no es aplicable a las operaciones originadas por comercio electrónico lo que indica que cada país de un compás de espera para que se armonicen los principios tributarios internacionales que regirán el debatido concepto del comercio electrónico.

En este sentido se justifica la moratoria aprobada por Estados Unidos (EEUU), sin dejar de pensar, que el está a la punta de las ventas electrónicas espera potenciar más sus mercados. Prosiguiendo en el ámbito venezolano es interesante recordar la parte in fine del primer párrafo del Artículo 317 de la CBRV: “La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.”

El principio potestad penal la tiene la administración, pero en caso del comercio electrónico, que bajo todas las características es una evasión fiscal, la administración no dispone de la aplicabilidad.

## **Imposición directa**

En relación a la imposición directa se presentan las siguientes limitaciones:

(a) Dificultades para identificar y localizar a la persona natural o jurídica, que obtiene la renta del e-commerce, pues pueden camuflarse bajo sofisticados sistemas de seguridad o encriptarlos, por inconsistencia en los nombres, o el número de identidad fiscal, o por la falta de identificación del instrumento informático que generó el servicio o permitió obtener el producto. O peor aún, identificar al beneficiario de la renta y después del consiguiente trabajo de ubicación, la administración descubrir que la operación se realizó en un paraíso fiscal, o un lugar cubierto por leyes del secreto y del anonimato.

En todo caso, cuando la administración desconozca el domicilio del contribuyente, sólo podrá notificarle sus actos de acuerdo al Numeral 4 del Artículo 133 del Código Orgánico Tributario (COT), en un periódico de mayor circulación de la capital de la República o de la ciudad sede de la Administración Tributaria que emitió el acto.

(b) Control fiscal de la renta o transacción: Sin poseer medios de pruebas indirectos, como las facturas, se complica el control fiscal, y para deslocalizar el sistema informático utilizado, representa un arduo trabajo y costos, por eso la falta de intermediarios (quienes actuaban como retenedores o informantes fiscales) es uno de los mayores problemas que enfrentarán las administraciones tributarias en la sociedad de la informática, en una economía global apoyada en medios telemáticos. Ante esta situación se han reglamentado sobre las firmas electrónicas y mensajes de datos, y está estudiando la elaboración de la factura digital.

Artículo. 144 del COT: “La autoridad administrativa impulsará de oficio el procedimiento y podrá acordar la práctica de las pruebas que estime necesario.” Un elemento que ayudaría a la administración tributaria es la compleja trama de la

propiedad indestructible del correo electrónico recientemente descubierto y perfeccionado.

(c) Jurisdicción fiscal competente: Los conflictos jurisdiccionales se compliquen cada día, por cuanto la residencia que tiene el sujeto pasivo es muy difícil de definir, pero además puede alterarse con rapidez, lo que puede ocasionar doble o ausencia de imposición, que es una de las situaciones que tratan de resolver todas las normativas fiscales del mundo.

En este sentido en Venezuela priva la aplicación del principio constitucional de la jurisdiccionalidad, establecido en el Artículo 49, Numeral 4. CBRV: “Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias, o especiales, con las garantías establecidas en esta Constitución y en la ley...”.

A fines de definir la sujeción de ciertos honorarios profesionales la ley del impuesto sobre la renta es muy diáfana: El Artículo 39 de la ley del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), establece: “Los enriquecimientos netos de los contribuyentes no residentes o no domiciliados en Venezuela, provenientes de actividades no mercantiles, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) de sus ingresos brutos,...”.

Igual aplicación, los contemplados en el Artículo 41, los enriquecimientos netos los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos en el país o los cedan a terceros, cualquiera sea la modalidad del pago o su denominación, estarán constituidos por las cantidades representativas del treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de asistencia técnica, y del cincuenta (50%) de los ingresos brutos que obtenga por el suministro de servicios tecnológicos, servicios de asistencia técnica (Artículo 42), (instrucciones, escritos, grabaciones, películas y demás instrumentos de carácter

técnico...transferencia de conocimientos técnicos, servicios de ingeniería, de investigación de desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría, suministro de procedimientos o formulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle..) y servicios tecnológicos (Artículo 43) (concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras, perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a planteamientos.

El artículo 1º de la Ley ISLR contiene el principio de esta jurisdiccionalidad:

**Artículo 1º:** Los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley. Las personas naturales o jurídicas no residentes ni domiciliada en Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela.

Cabe destacar, que la administración tributaria no cuenta con los instrumentos legales para gravar las transacciones electrónicas por los conceptos anteriormente expuestos, lo necesario es hacer el debido seguimiento.

(d) Calificación de la renta: Las desmaterialización de la entrega de ciertos bienes que tradicionalmente de figura física, como libros, discos musicales, programas computarizados, ahora se transmite de ordenador a ordenador, pueden confundir al calificar la renta, es un servicio obtenido a través de un servidor, es una venta. La calificación se agrava cuando existe un convenio de doble tributación, porque calificar una renta puede conducir a la exacción del tributo por una u otra jurisdicción fiscal.

La situación tributaria se afectaría en el caso de aplicar exoneraciones o exenciones a ciertos determinados servicios, como el caso de lo establecido que excluye de la consideración de ingresos a las actividades establecidas en los Artículo 42 y 43 los relacionados con la actividades docentes.

(e) El establecimiento permanente: Otra situación que crea conflicto en el campo de la tributación internacional sobre el impuesto sobre la renta es la referente al concepto de establecimiento permanente, lo cual es uno de los problemas más apremiantes en lo que respecta a la base jurídica para determinar la idea de fijeza o permanencia, la cual sufre una grave crisis en el campo de la tributación del comercio electrónico. Desde el sistema informático hasta el último proveedor aparecen múltiples operadores posibles de ser calificados como el establecimiento permanente, incluyendo la propia red, el servidor original, la página web, el ordenador en el cual se recibe la demanda, o el que la envía, el intermediario financiero, lo cual obliga a redimensionar el concepto. En otras situaciones los potenciales establecimientos permanentes carecen de fijeza o no son visibles, operaciones hechas desde un portátil, o páginas web encriptadas.

Por eso la OCDE ha presentado un segundo borrador sobre los comentarios del Artículo 5º del modelo de Convenio de doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, para elevar el concepto de Establecimiento Permanente (EP) a la dimensión del comercio electrónico.

(f) Los precios de transferencias: Las rentas generadas por entidades transnacionales sobre las cuales los países no tienen una legislación uniforme sobre los métodos de valoración de los precios de transferencia, le sería muy difícil conocer a las administraciones tributarias, cuándo se ha producido o generado el beneficio, y más difícil aún si el valor transferido es diferente al del mercado, lo que la OCDE en su Guía sobre Precios de Transferencia de 1995, recomienda revisiones periódicas. Grave problema se presenta por el uso de los Intranets entre empresas

multinacionales y el tratamiento de dar precio a las transferencias por medio de ellos, representa una novedad muy difícil para una administración tributaria sin recursos técnicos, humanos y económicos enfrentar.

Uno de los campos más usados son transferencias de productos financieros por medio electrónicos como consecuencia de otras transacciones, lo que hace que el enfoque sea global, lo que diluye los términos de la transferencia, agravado por la velocidad que viajan dichas transacciones y la creciente implicación de millones de individuos. Por la aplicación del principio de la libre competencia, hace que las actividades económicas de participación pasajera y variable de muchas partes, por diversificación de los ordenadores, hace difícil la afectación del ingresos por transferencia entre estas. Se presenta un problema de orden práctico en el control de la tributación internacional un creciente número de operaciones, hacer comparaciones a precios de referencia precisos.

El párrafo 3° del Artículo 113: “Salvo prueba en contrario, se presume que serán entre partes vinculadas las operaciones entre personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela y las personas naturales, jurídicas o entidades ubicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.”. El impacto fiscal en el Régimen de Precios de Transferencia, que el estado venezolano pudiese recibir por el avance tecnológico del comercio electrónico es impredecible.

(g) Los paraísos fiscales informáticos (transparencia fiscal): El gran impacto comercial del comercio electrónico es la ausencia de los intermediarios, situación que en parte beneficia a los compradores pero que perjudica a los gobiernos en la recaudación de impuestos, esta característica ha llevado a que muchos inversionistas trasladen sus capitales a lugares que representan paraísos fiscales, uno de los atractivos son el secreto bancario y administrativo que acompaña a todas las operaciones realizadas desde allí, lo que les permite a las empresas escapar de los impuestos.

Las Haciendas Tributarias reconocen que cualquier empresa puedan comercializar en un país a través de Internet, estableciéndose, a los efectos fiscales, en uno de esos paraísos. Actualmente, la gran parte del comercio electrónico proviene de EEUU, de ahí su cautela mantenido en no gravar las operaciones electrónicos, ante la expectativa de sus empresas se mudan a un paraíso fiscal. Las empresas que se instalan en paraísos informáticos es para obtener una naturaleza virtual y quedan así sometidas a la ley del país en el que están instalándose, aunque cualquier persona del mundo que esté conectada a Internet puede aprovechar sus servicios, porque la principal función de estos paraísos es el almacenamiento de datos personales.

Las islas caribeñas por razones geográficas, son las más utilizadas, aunque existan tantos paraísos informáticos como islas hay en el Caribe como en Oceanía y hasta un portátil se podría convertir en sede de uno de estos refugios fiscales. Mayormente los usuarios de estos paraísos no se aprovechan de los vacíos legales tributarios, sino del adelanto tecnológico, por medio de códigos casi siempre son indescifrables para las autoridades, porque los mensajes son encriptados.

El auge de los casinos en los paraísos virtuales han puesto en alerta a los gobiernos del mundo que intentan impedir su proliferación, pues vulneran las leyes sobre juegos y generan fraudes fiscales, sin embargo según los tratadistas internacionales estas actuaciones no sirven sí no se reglamenta un tratado internacional que controle la actividad. A pesar de que las inversiones apuntan a trasladarse a paraísos fiscales, la administración tributaria venezolana tiene una ardua tarea de controlar, fiscalizar y recaudar los tributos originados por estas transacciones, ante la presencia de la banca virtual y el característico anonimato, agravado por la lentitud del desarrollo de la modernización de las Administraciones aún más se complicaría la situación fiscal, la Transparencia Fiscal Internacional es una de los regímenes que cobra una importancia paralela al avance del comercio electrónico.

## **Imposición Indirecta**

Igualmente a la imposición directa existen dificultades en torno a la indirecta, entre ellas se mencionan:

(a) Localización del hecho imponible: En todas las legislaciones mundiales al consumo que grava las operaciones ocurridas en cada uno de los establecimientos, así estos pertenezcan a un mismo contribuyente, se persigue localizar al hecho imponible, en el ámbito tributario del comercio electrónico aparece el problema con la imposición como es el lugar de la localización del hecho imponible.

(b) Distinguir si la transacción es una entrega de bien o una prestación de servicios: Se ha desarrollado en forma creciente porque muchas clases de bienes materiales su entrega se hace en forma intangible al ser recibidos directamente de una página web, así sea del lugar más remotos, bien sabido que un gran cantidad de contenido bibliográfico, discos musicales, videos, películas, hasta software, conforman un extenso mercado con ventas de unas cifras billonarias, que a amenaza en convertirse en una zona sin impuesto, con el agravante que esto induce a la piratería de discos, videos, y películas que amenazan económicamente a la empresas tradicionales, agravando la recaudación interna de cada estado.

(c) Identificación y localización del sujeto pasivo: Presenta los mismos problemas explicados para la imposición directa.

## **Ámbito Aduanero**

Con relación al ámbito aduanero se pueden referir:

(a) Calificación de la transacción: Las transacciones comerciales, vía Internet, de bienes inmateriales son las que presentan los mayores dudas en relación a la calificación y regulación normativa, el concepto de mercancía es muy cuestionado, porque originalmente son bienes inmateriales que finalmente se materializan por la forma de presentación una vez obtenidos por la vía de la red, aquí ya se presenta otra cuestión, que se podría estar frente a una frontera virtual y mercancías virtuales.

A lo anterior cabe agregar, que existe el convenio mundial de no gravar con derechos de aduana al comercio electrónico, bajo la propuestas y presión de EEUU, celebrado el 20 de mayo de 1998, en la Declaración Ministerial sobre Comercio Electrónico, celebrado en la sede de la Organización Mundial de Comercio (OMC), esta declaración se inclina a favorecer la política de liberación del comercio mundial, cuya base es el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) y en las rebajas y supresiones de aranceles estipulados en los convenios internacionales.

La OCDE, considera estas transacciones electrónicas como prestaciones de servicios, así mismo se inclina la Directiva de la Unión Europea (UE), por otra parte, dentro la OMC, la cuestión planteada es diferente, varios estados incluyendo los representantes de la UE, consideran que los bienes inmateriales obtenidos por Internet sean considerados como servicios siempre y estando configurados dentro la regulación y forma de realizarse contenida dentro del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATTS). De la posición de OMC se desprende que existirían dos marcos jurídicos para calificar el bien traspasado por vía Internet: uno para definir el comercio de mercancías y otro para definir el comercio de servicios. Pero está la posición contraria, porque otros miembros, incluyendo a EEUU mantienen la posición que no todo lo que parece servicio prestado por Internet, lo es, sólo en los casos de que exista ese mismo bien exista como bien materializado, es el caso de CD.

Ahora bien, si se analiza esta última posición, a los efectos del Derecho Aduanero, se estaría ante un supuesto de importación, que solo lo distingue el medio de conducción del producto y la vía de penetración al estado, y al no ser considerado como tal se estaría presentando una distorsión económica, con los consiguientes agravantes de reducción fiscal.

La situación planteada se suscita por que las leyes de aduanas tratan sobre el ingreso de mercancías: a tal efecto, el Artículo 1º de la ley Orgánica de Aduanas

(LOA), Gaceta Oficial 5353 del 17 junio de 1999 expresa: “La Administración Tributaria tendrá por finalidad intervenir, facilitar y controlar la entrada y salida del territorio nacional, de mercancías objeto de tráfico internacional y de los medios de transporte que conduzcan, ...”.

(b) Merma de aranceles: El gran incremento de las transacciones a través de Internet entre proveedores del exterior y consumidores finales pueden traer repercusiones en la recaudación de los aranceles, porque la documentación por estos conceptos pueden realizarse por otras vías telemáticas, la pueden no acompañar al bien cuando se presenta para su despacho en la Aduana, por cuanto la gran posibilidad actual que tienen las empresas de transmisión de información o documentación relacionada con la mercancía importada por medios tecnológicos, con la incidencia de agravar la práctica de la no incluir el valor del precio pagado para la liquidación de la deuda aduanera, ya que el elemento determinante de la misma es el valor de aduana.

(c) La aparición del concepto Trade Center: Que totalmente funcionan bajo tecnología de internet, centralizando en un solo punto la totalidad de la información mundial necesaria para facilitar el comercio hacia o desde determinado país, proporcionando los datos de la tramitación aduanera, lugares de contacto, horario de atención y información comercial, los Trade Center están experimentado un crecimiento acelerado y se encaminan a constituirse en portales del comercio exterior.

(d) Cuestionamiento del tráfico de determinados bienes: Alguno bienes calificados bajo régimen legal especial como las ilícito comercio, prohibidas o reservadas, entre estos el material de defensa, susceptible de ser digitalizado, tales como software militar, planos de armas o explosivos, localización de sitios estratégicos de defensa, o sitios vulnerables de ataques terroristas; el material pornográfico.

Estas disposiciones están contenidas de acuerdo al Artículos - 83 el Capítulo II del Arancel de Aduana establece un orden de limitaciones contenidas en el Artículo 12, y del Artículo 13 al 18.

### ***Impuesto Municipal***

En este ámbito, las municipalidades estarían confrontando una situación controversial al pretender marcar la jurisdicción de su competencia como ente regulador, por cuanto al ante fiscalizador enfrentaría el problema de aplicar el principio de la territorialidad y del establecimiento permanente del sujeto pasivo, en las transacciones realizadas por Internet, si dichas operaciones son facturadas desde un lugar donde no alcance el ámbito espacial municipal, interconectado con otra jurisdicción.

### ***El Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Era del Comercio Electrónico.***

En Venezuela se cuenta con una legislación con un régimen que regula los aspectos relacionados con el comercio electrónico, y las transacciones hoy día tienen implicaciones fiscales, sobre todo desde el punto de vista del IVA. Cuando se realizan operaciones comerciales a través de la red que involucra la transferencia de la propiedad de bienes muebles o una prestación de servicio, cualquiera sea su naturaleza, siempre y cuando pueda calificar como tal según la Ley del IVA, carece de relevancia si la compra o venta de estos artículos o servicios se realiza a través de Internet. Para que nazca la obligación de declarar y pagar el tributo, lo esencial es que materialmente se presente algunos de los supuestos previstos en la ley como generadores de la obligación de pagar el impuesto. Es decir, al verificarse la venta o retiro de bienes corporales que se encuentre situados en el país, así como la importación de estos. Todo depende en el plano que se encuentre si los compradores,

pagan el IVA en el momento que cancela la factura emitida, teniendo por lo tanto un crédito a favor; sí está en la posición de vendedor de un bien mueble corporal o prestando un servicio a través de un sitio web, debe facturar el IVA, que generará el correspondiente débito fiscal derivado del impuesto que se cobra al momento de facturar.

Si la venta se realizó a determinada persona natural o jurídica sin domicilio en Venezuela, se está ante un supuesto de exportación de bienes o servicios, según se trate, la cual está sometida al régimen fiscal que se encuentra incentivado por el legislador y supone la aplicación de una tarifa impositiva de cero por ciento (0%). Ahora bien, en el supuesto de que se adquieren bienes o servicios de personas no domiciliadas en Venezuela, se está ante una operación de importación, esta actividad es gravada según la ley del IVA. En este caso se es responsable solidario del pago del tributo correspondiente.

Los problemas se presentan con relación al intercambio comercial de productos digitalizados (software, videos, música) a través de la red, los cuales, evidentemente, están relacionados con la propiedad intelectual.

En el caso del software se puede encontrar dos situaciones; las cesiones o licencias de uso, y la adquisición de la propiedad del programa, la primera se encuentra sujeta y por lo tanto genera la obligación de facturar, declarar y pagar el IVA, por calificarla la Ley como prestación de servicios. En el caso de la venta del software, esta transferencia involucra los derechos de explotación del producto, bajo este supuesto, se adquieren todos los derechos que otorga la titularidad del bien adquirido. No obstante según el artículo 16 del IVA, la venta de bienes intangibles no se encuentra gravada con este impuesto.

Actualmente en Venezuela, a los efectos del IVA, siempre que se está ante uno de los supuestos contemplados en la ley como generadores de la obligación

tributaria, nada diferencia si la negociación se realiza a través del ciber espacio o por el comercio tradicional. Esto quiere decir que cuando se verifique la operación se deberá facturar el IVA que se genere, declararlo y enterarlo al fisco nacional.

Es importante agregar algunos estudios realizados en otros países que en lo referente al IVA en el ciber espacio están más adelantados. La Unión Europea después de modificar y adecuar su marco legal a la era de la integración y globalización, tiene las bases para encausar el estudio de los impuestos por operaciones económicas realizadas en la red. El IVA ha sido objetos de debates por el Consejo de Ministros de la Unión Europea; éste publicó una serie de directrices y principios sobre la tributación del comercio electrónico, el punto más resaltante consiste en la necesidad de un sistema de imposición indirecta (IVA) simple, certero y neutral, destacando la no creación de nuevos tributos. Con el régimen actual, salvo disposiciones específicas, cuando un prestador de servicios se encuentra establecido fuera de la Unión Europea, no pagaría IVA por servicios prestados a clientes establecidos en la Unión Europea, vale destacar que en la UE; el impuesto al Valor Agregado posee cuatro clasificaciones: la primera son las operaciones interiores, la segunda las adquisiciones intracomunitarias, y ventas a distancia o importaciones y cada una tiene su tratamiento particular previendo en algunos casos la exención del tributo, en otros alícuotas cero, o su no gravabilidad en aduanas. Aunque el sistema de repercusión garantiza efectivamente la correcta imposición de la mayoría de las transacciones entre empresas, las disposiciones existentes no toman en cuenta toda la gama de servicios que se pueden prestar vía digital.

Recientemente se ha presentado una propuesta de la Sexta Directiva del IVA, esta propuesta consiste en que los productos vendidos por proveedores situados en la Unión Europea (UE) se encuentran sometidos al impuesto del IVA, incluso si vende dichos productos en el exterior de la UE, Sin embargo los

mismos productos vendidos por proveedores del exterior no se encuentran alcanzados por ese mismo impuestos, generando la desventaja competitiva.

La normativa vigente de la UE genera a los empresarios situados dentro de la comunidad una clara desventaja frente a los empresarios del extranjero y, por otra parte, ese mismo hecho crea un potencial perjuicio económico por cuanto implicaría una disminución de ingresos a las distintas administraciones fiscales de los estados miembros de la Unión Europea pues las operaciones que se efectúan, por esos empresarios situados fuera de las fronteras europeas, no están abarcadas por la recaudación del tributo.

Cabe resaltar, que la problemática que se plantea no se refiere a los bienes inmuebles y muebles sino los que son transmitidos directamente por el ciber espacio, y aún mas cuando los compradores son consumidores finales, este tipo de transacción comercial no se hacía previsto cuando se redactó la legislación existente y, por ello, se hace necesaria su incorporación

La nueva normativa que pretende introducir el consejo sobre la fiscalidad de determinados servicios prestados electrónicamente hace temer que se instaure o aparezcan mecanismos que dificulten el desarrollo del mismo o, cuando menos, barreras que impiden el pleno desarrollo del mismo. Si bien, también es cierto que, en la exposición de motivos que acompañan a la propuesta, se manifiesta que empresas y autoridades reconocen la existencia de un marco reglamentario claro y preciso lo que constituye una condición esencial para crear un clima de confianza en el que las empresas puedan invertir y operar.

La comisión de la sexta directiva del IVA en junio de 1998 adoptó un conjunto de orientaciones que servirían de plataforma común para la posición que adoptaría la UE y sus Estados miembros sobre las cuestiones de fiscalidad indirecta en la Conferencia Ministerial de la OCDE programadas para octubre de 2000 en Ottawa.

1. No es necesario ningún impuesto nuevo o adicional, sino que se adapten los impuestos existentes, y en particular el IVA, para poder aplicarlos al comercio electrónico.

2. En cuanto a los impuestos sobre el consumo, las entregas de productos en forma electrónica no deben considerarse mercancías. En el caso del régimen del IVA de la UE deben considerarse prestación de servicios.

3. Solamente las prestaciones de estos servicios consumidas en Europa deben gravarse en Europa (es decir, que el impuesto debe aplicarse exclusivamente en el territorio en el que se produce el consumo).

Finalmente, se puede señalar que la comisión europea ha señalado otros factores relacionados con el impuesto y la reglamentación que ocupa y merecen destacarlos por configurar elementos coadyuvantes a la reglamentación del IVA. Este impuesto y el perceptivo control sobre la misma, la necesidad de la facturación electrónica, la exigencia de acuerdos internacionales que positivicen el cumplimiento por terceros de estas normativas y, finalmente, la modernización de las declaraciones del IVA y demás procedimientos relacionados con las administraciones fiscales europeas (declaración y rendición por vía electrónica).

En la exposición de motivos de la propuestas se resalta la modificación de ciertos artículos de la directiva antes mencionada de tal manera que estas transacciones estén sujetas a impuestos en la comunidad cuando el servicio se preste para el consumo en la comunidad y que, cuando se presten por un operador de la comunidad para su consumo fuera, no estén sometidas al IVA Europeo.

Se proponen además algunas medidas complementarias o de apoyo con el fin de facilitar la gestión del impuesto en un entorno electrónico, tanto para las empresas como para las administraciones fiscales. Estas medidas permitirán también reforzar el sistema de información y control. Concretamente, las medidas más relevantes que se

adoptarían de aceptarse esta propuesta serían las que se presentan a continuación en forma resumida:

(a) Se aplicaría el IVA, en el lugar de consumo a las prestaciones de servicios onerosas efectuadas por vía electrónica siguientes: (a.1) Actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades como es el caso de las radiodifusiones y suministro de sonido e imagen por vía electrónica. (a.2) Programas informáticos.(a.3) Tratamientos de datos, explícitamente servicios informáticos, incluida la recepción y creación de sitios web.(a.4) El suministro de información.

(b) Para la determinación de las operaciones imponibles, las reglas a seguir serían las que siguen a continuación: (b.1) Para los servicios prestados por un operador de un tercer país a un comprador de la Unión Europea, se considerará que el lugar de imposición se encuentra en la Unión Europea y, por lo tanto. Estarán sujetos al IVA. (b.2) Cuando estos servicios sean prestados por un operador de la Unión Europea a un comprador de un tercer país, el lugar de imposición será el lugar en el que esté establecido el comprador y no estarán sujetos al IVA de la Unión Europea. (b.3) Cuando un operador de la Unión Europea preste estos servicios a un sujeto pasivo (es decir otra empresa) establecido en otro Estado miembro, el lugar de prestación será el lugar en el que este establecido el comprador. (b.4) Cuando ese mismo operador preste estos servicios a un particular establecido en la Unión Europea o a un sujeto pasivo establecido en el mismo estado miembro, el lugar de prestación será el lugar en el que este establecido el prestador de servicios.

(c) Se establece una exención para las transacciones de pequeños y ocasionales proveedores de países que no formen parte de la Unión Europea; si dichas operaciones se efectúan por única vez y no superan el límite anual máximo de 100.000 euros estarán exentas del impuesto.

(d) Los servicios, prestados por sujetos pasivos establecidos en el extranjero para sujetos pasivos establecidos en el interior de la Unión Europea generan a esta última responsabilidad por el IVA.

En Chile la legislación define cuales son los hechos gravados con el impuesto a las ventas y tomándolo desde el punto de vista de la territorialidad, dispone que respecto a las ventas de bienes corporales muebles de vendedores habituales y las de ciertos países que realicen empresas constructoras, dichas operaciones se gravaran con IVA (de un 18 %), cuando los bienes objeto de contratos se encuentren ubicados física o legalmente en Chile, con independencia del lugar dónde se celebre la convención respectiva, es decir con independencia del lugar del ciberespacio o del país en que éste instalado el servidor con el sitio WEB. Es decir, en el ámbito del business to consumer no se devenga o no se hace exigible el impuesto cuando se compra por Internet en el extranjero de un libro o un CD, si no tan sólo se generará la obligación tributaria al momento de verificarse la importación de dichos bienes y para el importador.

En cuanto a los servicios prestados o utilizados estos se gravarán cuando lo sean en el territorio nacional, cualquiera que sea el lugar donde se cancele las remuneraciones u honorarios, como ejemplo se puede citar, las licencias de Software y que son bajados de la red cabe en la categoría de servicios prestados on line (en línea), pero para hacerlo, es el usuario, consumidor o cliente el que a través de internet viaja o va hasta el site donde está o se ha puesto a su disposición el software, sitio WEB que puede estar alojado en un servidor ubicado el extranjero, lo que haría improcedente la aplicación del impuesto.

Desde otro punto de vista, se ha sostenido que el usuario utiliza el servidor por ejemplo en Chile y por ende debe retener y pagar el impuesto al fisco, y que para el evento de que se trate de una empresa obligada legalmente a llevar contabilidad

completa, éstas deberán cumplir con las retenciones y tener la documentación que respalde los pagos pertinentes para posteriormente deducirlos tributariamente de los gastos. Respecto a los sujetos del impuesto por regla general se establece que serán los vendedores de los bienes, los prestadores de servicios o los importadores que realicen las operaciones respectivas, salvo que los vendedores y prestadores de servicios no estén residiendo en Chile, en cuyo caso lo serán el comprador del bien o el usuario del servidor.

La posición del gobierno Norte Americano es que el Ciberespacio debe ser declarado como zona libre de aranceles, es decir, los productos y servicios pueden circular libremente, además opina que si se establecen los tributos en la red deben perfeccionarse y adaptarse los ya existentes para de esta manera no obstaculizar ni distorsionar el comercio electrónico, además se propone que los sistemas tributarios deben ser sencillos y transparentes y deben permitir minimizar las obligaciones de conservar los comprobantes y se debe procurar que todos los sistemas sean compatibles entre sí. Se debe garantizar la confidencialidad de las operaciones.

Lo cierto es que el incentivo más fuerte que existe por comprar en la red consiste en que los compradores en línea puedan realizar compras sin pagar IVA, por lo que reafirma Estados Unidos, si es implantado este impuesto a nivel general, estas descenderían entre un 25% y un 30% además, aunado a esto vale destacar, que los impuestos indirectos que gravan las compras suponen un 15 % del total en Estados Unidos. A los Estados le interesa más asegurar su principal fuente de ingresos que incentivar el desarrollo del comercio electrónico.

Con referencia al IVA la OCDE, en la conferencia Ministerial de Ottawa estableció las siguientes recomendaciones:

- 1.- Las reglas para determinar donde se genera el IVA, debe ser la de la jurisdicción donde se consume el bien o el servicio.

2.- El suministro de productos digitalizado no representan bienes sino servicios, cuando se refieran al IVA y al Impuestos de Aduanas.

3.- Reversar los cargos o autoliquidaciones que hayan sido consideradas por los Estados un pago de lo indebido a los efectos de evitar distorsiones y competencias desleales para los suplidores locales.

4.- Los países deben desarrollar sistemas apropiados para manejar el crecimiento a las importaciones en empaques pequeños en cooperación de la Organización Mundial de Aduanas.

La Administración Tributaria debe aclarar los siguientes conceptos en relación con la aplicación del IVA en el comercio electrónico:

- Definir claramente que se entiende por lugar de consumo de los bienes y servicio. La tendencia internacional lo relaciona con el lugar de residencia del consumidor o lugar de establecimiento de la empresa.

- Reconocer, cuando una transacción se ha realizado, materializado el hecho imponible.

- Los productos digitalizados pueden ser enajenados entre empresas de diferentes jurisdicciones sin dejar constancia de que esos hechos han ocurrido. Para las operaciones entre empresas este hecho pudiera no ser tan grave ya que las mismas tienen la obligación de registrar todas sus operaciones y en todo caso la Administración Tributaria tiene el derecho a Auditarlas y Fiscalizarlas. Por otro lado en las operaciones entre empresas y consumidores hay que buscar la forma más eficiente y simple de regular y recaudar el IVA.

Las opciones que se han manejado en el ámbito Internacional son las siguientes:

1. Requerir a los proveedores internacionales de bienes y servicios la posibilidad de retener a los consumidores por cuenta de las autoridades fiscales del país directamente afectado.

2. Requerir de los proveedores internacionales de bienes y servicios la posibilidad de recaudar al impuesto y pagarlo a la Administración Tributaria de su país para que luego éste le transfiera a la jurisdicción directamente afectada.

3. Requerir de intermediarios Extranjeros la retención y envío de los impuestos a las administraciones correspondientes.

Otra opción a considerar por la Administración Tributarias de los países consiste en redefinir las reglas existentes, de manera que el hecho imponible del IVA sea gravable en el país del consumo de los servicios en general, a excepción de los prestados a través del comercio electrónico. Si bien el comercio electrónico se ha convertido en una moda, aún se encuentra en sus primeras etapas y la implantación del impuesto específico podría frenar su crecimiento. La propuesta Norte Americana es la de eliminar cualquier arancel sobre el tráfico de estos productos por las redes de Internet, ya que es técnicamente imposible controlar todo lo que circula por la red.

En contraposición existe una propuesta de una Comisión de la Unión Europea a favor de la creación de un impuesto sobre el Bit, el bit tax. Se trata de implantar una tasa sobre el número de bits que entran en el ordenador, tal como se hace con la gasolina de los vehículos que circulan por las autopistas de asfalto. Esta propuesta sobre el bit además, de ser rechazada por la UE, sus ideólogos creen que llegará un día que no quedara más remedio que adoptarla. A largo plazo las empresas Europeas se irán a otros países en los que se pueda vender sin IVA a través de Internet y no quedará más remedio que eliminar el IVA.

El Bit Tax, es un modelo de impuesto radical y revolucionario que no está inmerso en ninguna de las estructuras de los impuestos tradicionales que conforman los sistemas tributarios conocidos. Este impuesto será recaudado en función del número de Bits transmitidos a través del Internet y recibido por un usuario. Existe la consideración que este impuesto pueda ayudar a reducir el congestionamiento de información que existe en la superautopista de la información.

Este impuesto, es considerado según algunas posiciones como injusto, ya que no toma en consideración la relevancia económica del mensaje que esta siendo transmitido. Esto quiere decir, que el número de bits transmitidos no guarda relación proporcional con el valor económico o beneficio que de él se desprende. Más aún, su posible costo fiscal irrumpiría de modo grotesco con el principio de la capacidad contributiva y por ello, en el caso de Venezuela sería inconstitucional. Cabe señalar, que este impuesto ha sido rechazado por las organizaciones mundiales

## **CAPITULO III MARCO METODOLOGICO**

### **Tipo y diseño de la investigación**

Metodológicamente el presente estudio está enmarcado en un modelo cualitativo, y se ubica en un tipo de investigación documental que ofrece la ventaja de precisar elementos empíricos del tema, a través de una investigación en los libros, revistas y leyes, analizados con sentido crítico y temático. Basado esto, en la definición del Manual de la Universidad Santa María (2001:41), en este sentido señala la UPEL (1998, p. 18) "... este tipo de estudio se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos ". De lo anterior configura una investigación analítica y de desarrollo conceptual, con apoyo de una amplia investigación.

De acuerdo a los objetivos establecidos, la investigación es un estudio monográfico a un nivel descriptivo. Al respecto Arias (2006:47), expresa que "consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento" Dado que el mismo registra, describe, narra situaciones en el comercio electrónico, realizando un completo análisis de la regulación específica en la materia.

### **Técnica e instrumentos**

Para el desarrollo del Marco Teórico del presente estudio se procedió a la revisión de la literatura que está relacionado la situación Tributaria originada por el comercio electrónico en Venezuela. Partiendo de la indagación de los antecedentes relacionados con la investigación. Luego, se hizo un arqueo bibliohemerográfico con

relación al tema en estudio se procedió a la lectura, análisis e interpretación de los textos para finalmente hacer síntesis de los mismos.

Seguidamente, se determinaron algunos conceptos del comercio electrónico como nuevo paradigma en el contexto internacional en el que numerosos elementos que participan en el proceso de comercio tradicional se ven reemplazados por transacciones electrónicas de difícil rastreo, localización e identificación, implicando un desafío al sistema de imposición mundial y por los tanto, una concreta y preocupante posibilidad de evasión impositiva internacional.

Para la sistematización de la información obtenida, se utilizó la técnica de análisis, deducción e inducción lo que permitió que se dieran simultáneamente. Del análisis progresivo de la misma surgieron las conclusiones y recomendaciones, las cuales fueron evaluadas y perfeccionadas a través de un proceso de síntesis, lo que se entendió como la recomposición de las partes o elementos de un todo que el análisis había separado, para integrarlas en una unidad coherente y con sentido pleno, que condujo a conclusiones finales, racionalmente fundamentadas.

Como instrumento de refuerzo para facilitar la recopilación y clasificación de la información, se utilizaron las fichas de trabajo, estas permitieron una mejor organización del material bibliográfico de las Fuentes consultadas.

## Esquema de Contenido (ANEXO A)

| Unidad de Análisis  | Categorías  | Consultas                  |
|---|---|----------------------------|
| <p>- Implicaciones del Comercio Electrónico</p>   | <p>- Cambios tecnológicos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.</li> <li>- Código Orgánico Tributario.</li> <li>- Decreto con fuerza de Ley Mensajes de datos y firmas electrónicas.</li> </ul>   | <p>- Fuente Documental</p> |
| <p>- Marco Jurídico que regula el comercio electrónico en Venezuela.</p>                          | <p>- Reglamento de la Ley Mensajes de datos y firmas electrónicas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ley Especial de delitos Informáticos.</li> <li>- Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA)</li> <li>- Ley de Protección al consumidor y el Usuario.</li> <li>- Ley contra los Delitos Informáticos.</li> <li>- Ley Orgánica de Aduanas.</li> <li>- Ley Orgánica de Telecomunicaciones.</li> </ul> | <p>- Fuente Documental</p> |
| <p>- Impacto fiscal del comercio electrónico dentro del marco jurídico tributario Venezolano.</p> | <p>- Imposición Directa</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposición Indirecta</li> <li>- Ámbito aduanero</li> <li>- Impuesto Municipal</li> </ul>   | <p>- Fuente Documental</p> |
| <p>- Impuesto al Valor Agregado en la era del Comercio Electrónico en Venezuela</p>               | <ul style="list-style-type: none"> <li>- IVA en el Ciber Espacio.</li> <li>- Propuesta sobre la correcta imposición del IVA.</li> <li>- Opciones manejadas en el ámbito internacional.</li> </ul>   | <p>- Fuente Documental</p> |

## **CAPITULO IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **Conclusiones**

- Las implicaciones de la difusión del comercio electrónico está relacionada con la situación en el campo de la tributación internacional sobre el impuesto sobre la renta es la referente al concepto de establecimiento permanente, lo cual es uno de los problemas más apremiantes en lo que respecta a la base jurídica para determinar la idea de fijeza o permanencia, la cual sufre una grave crisis en el campo de la tributación del comercio electrónico. Reconsiderar el principio de la fuente puede ser un primer paso hacia el sistema de equidad al cual se aspira.

- En Venezuela se ha legislado muy poco sobre la materia del comercio electrónico, solo se cuenta con el Decreto 825 del 22 de mayo del 2000.G.O 36955, y el Decreto con Fuerza de Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas-GO 37148 del 28-02-2001, no obstante los ordenamientos establecen ciertos indicios de adaptabilidad. Cabe destacar que a partir de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), a experimentado un extenso desarrollo legislativo marcado por un acentuado propósito de lograr la actualización de normas y la integración del país en el marco de una economía globalizada, dentro de los cambios, la tecnología ha ocupado un lugar de destacada importancia.

- Aún cuando Venezuela cuenta con una regulación específica en la materia, contenida en la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas de febrero de 2001, hay algunos aspectos que aún no han sido desarrollados, tal es el caso de la protección de datos de carácter personal, la protección de los derechos de los consumidores en la contratación a distancia y la regulación de la emisión del dinero

electrónico, estando pendiente también, el Reglamento sobre el funcionamiento de la Superintendencia de Servicios de Certificación Electrónica.

- El gran incremento de las transacciones a través de Internet entre proveedores del exterior y consumidores finales pueden traer repercusiones en la recaudación de los aranceles, porque la documentación por estos conceptos pueden realizarse por otras vías telemáticas, la pueden no acompañar al bien cuando se presenta para su despacho en la Aduana, por cuanto la gran posibilidad actual que tienen las empresas de transmisión de información o documentación relacionada con la mercancía importada por medios tecnológicos, con la incidencia de agravar la práctica de la no incluir el valor del precio pagado para la liquidación de la deuda aduanera, ya que el elemento determinante de la misma es el valor de aduana. De acuerdo al desarrollo dinámico de la actividad a través del comercio electrónico, se considera que los conceptos y principios tradicionales en materia tributaria, quedan desvirtuados con esta novedosa modalidad de operar. Motivo de ello, sería necesario una eventual adecuación y la modificación de otros.

- El impacto fiscal en el Régimen de Precios de Transferencia, que el estado venezolano pudiese recibir por el avance tecnológico del comercio electrónico es impredecible. El reconocimiento de algunos cambios a las leyes existentes y a los tratados impositivos por la OCDE, guía el comercio convencional y deberían aplicarse en relación al comercio electrónico.

- Una de las principales dificultades a la que se enfrenta el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el comercio electrónico, están lo referente a la localización del hecho imponible. Igualmente, se considera que es el gravamen más factible; siempre que se defina claramente donde se debe pagar y el mecanismo de recaudación.

## Recomendaciones

Ante los altos niveles de evasión y elusión fiscal por diferentes conceptos incluido el Comercio Electrónico, sin duda; reducen los ingresos públicos y distorsionan la asignación justa y eficiente de los recursos, puesto que la escasez obliga a que se redefinan y programen con mucha atención las prioridades del gasto público. Ante esta situación:

- El esquema tributario venezolano vigente esté adecuado al nuevo contexto tecnológico y en lo que respecta al IVA en particular, se trata de la variante de imposición más adecuada; siempre que las autoridades definan las pautas para determinar claramente el lugar donde se consumirán los servicios prestados. Dichos parámetros deben estar en consonancia con los criterios y recomendaciones que sustentan organismos internacionales abocados al estudio de esta temática.

- Adecuar nuestra legislación a nivel nacional, de acuerdo a las actividades realizadas a través del comercio electrónico, incorporando así en todos los impuesto, las disposiciones relativas al mismo con el objetivo de crear un claro marco jurídico tendiente a promocionar el comercio electrónico.

- Definir o bien sea redefinir el concepto de Establecimiento Permanente contenida en nuestra legislación y en los convenio para evitar la doble imposición internacional. Si los mismos configurasen establecimiento permanente, se correría el riesgo que los emprendimientos desarrollados a través de Internet se establezcan en países con baja o nula tributación.

- Una condición sine quanón para reducir los niveles de evasión y elusión fiscal, deriva de la motivación del cumplimiento voluntario de los contribuyentes (cultura del pago), del otorgamiento de un mejor servicio de administración tributaria

y del endurecimiento de las acciones de fiscalización. Para tal efecto, la administración tributaria dentro de los planes previstos deberá fortalecer la cultura tributaria a todos los niveles: económico, social, educativo, cultural y eclesiástico entre otros. Así como también, mejorar el servicio de asistencia integral a los contribuyentes tanto ordinarios como los calificados como contribuyentes especiales para optimizar los niveles de recaudación.

## BIBLIOGRAFIA

Arias. F. (1999) **El Proyecto de Investigación, Guía para su elaboración**. Editorial Texto. 3ra Edición. Venezuela.

Código Orgánico Tributario Código Orgánico Tributario. **Gaceta Oficial República Bolivariana de Venezuela, 37.305**. Octubre 17, 2001.

Conferencia Ministerial de la ORCD, Ottawa, 1998 <http://www.Otawaoecdconference.org>. (consultado. agosto 10 de 2005)

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial República Bolivariana de Venezuela, 36.860**. (Extraordinaria) Diciembre 30, 1999.

Decreto con Fuerza de Ley, de Reforma de la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras. **Gaceta Oficial República Bolivariana de Venezuela, 1.524**. Noviembre 03, 2001.

Decreto con fuerza y rango de ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. **Gaceta Oficial República Bolivariana de Venezuela 37.002**. Julio28,2002.

Informe del Departamento del tesoro de los Estados Unidos de América, (1996), **Selected Tax Policy Implications of Global Electrónica Comerse**.

Ledesma, A. (1999). **Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional**, Revista Análisis Tributario, Números 141 y 142, Octubre y Noviembre. México.

Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA). **Gaceta Oficial 37677**, abril 25, 2003. (Gravabilidad con el IVA de las operaciones de comercio electrónico).

Ley de Protección al Consumidor y al Usuario. **Gaceta Oficial República Bolivariana de Venezuela, 37.930**. Mayo 04, 2004.

Ley Especial Contra Los Delitos Informáticos. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.313**. Octubre 30, 2001.

Ley Orgánica de Aduanas. **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.353** (Extraordinaria), junio 17, 1999.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.970**. Junio 12 de 2000.

Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE 1997 – 1998). **Conferencias ministeriales sobre comercio electrónico**. México.

Reglamento de la Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas. (2004), **Gaceta Oficial. República Bolivariana de Venezuela, 38.086**, Diciembre 14, 2004.

Rico, C. M. (2003). **Comercio Electrónico Internet y Derecho**. Caracas: República Bolivariana de Venezuela; Editorial Legis.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria Adscrito al Ministerio de Finanzas. Gerencia Regional de Tributos Internos. Región los Andes. (2004), **Proyecto Fiscal de Punto Electrónico, Evasión Fiscal IVA**. San Cristóbal. Táchira.









