

# ANÁLISIS ESTRUCTURAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU APLICABILIDAD AL COMERCIO ELECTRÓNICO NACIONAL

## **Estefany Sánchez**

Abogado egresado de la Universidad Católica del Táchira (2.020).

Estudiante del programa de Especialización en Derecho Mercantil, mención Tributos Empresariales de la Universidad de Los Andes (2021).

[estefanymariasanchezp@gmail.com](mailto:estefanymariasanchezp@gmail.com)

---

Recibido: 15-08-2021    Aceptado: 22- 08-2021

Revista Tribútum N° 7/2021 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

9-29

### **Resumen**

El auge y desarrollo constante del comercio electrónico, ha obligado a algunos Estados y organizaciones a reflexionar y reconsiderar la estructura de los sistemas tributarios de cada país, esto con la finalidad de garantizar una verdadera adaptabilidad del mismo a las realidades sociales, las cuales siempre evolucionan y, en este caso particular, la proliferación de las tecnologías de información y la comunicación asumen un rol protagónico, así como también las distintas formas en que las personas se vinculan e interactúan con los medios digitales. Ineludiblemente el ámbito fiscal se tiene por perjudicado, en cuanto se coarta la correcta recaudación que brinda los ingresos necesarios para sufragar los gastos públicos; por ello, en la presente, se analiza la estructura del Impuesto al Valor Agregado, así como también su efectiva aplicabilidad en cuanto al gravamen de las operaciones de comercio electrónico.

### **Palabras claves**

Comercio Electrónico, Impuesto al Valor Agregado, Recaudación Fiscal, Gravamen.

### **Abstract**

The constant rise and development of e-commerce has forced some States and organizations to reflect and reconsider the structure of each country's tax systems, this in order to ensure a true adaptability of e-commerce to social realities, which always evolve and, in this particular case, the proliferation of information and communication technologies take on a leading role, as well as the different ways in which people link and interact with digital media. Inescapably, the tax area is injured, as soon as the correct collection of the income necessary to cover public expenditure is covered; therefore, the structure of value added tax is analyzed here, as well as its effective applicability for the levying of e-commerce operations.

### **Keywords**

E-Commerce, Value Added Tax, Tax Collection, Tax.

### Sumario

1. Introducción. 2. El Comercio Electrónico. 3. El Impuesto al Valor Agregado 4. Gravamen del Comercio Electrónico: obstáculos y aplicabilidad del IVA. 5. Consideraciones finales. 6. Referencias Bibliográficas.

## 1. Introducción

Tanto el desarrollo, como la proliferación de las tecnologías de la información y la comunicación, han generado una revolución en los órdenes y paradigmas sociales, sin quedarse de lado el ámbito comercial y tributario, como nos compete. Los agentes de comercio han observado en éstos medios tecnológicos y digitales grandes oportunidades para trascender y conquistar más espacios de acceso a nuevos clientes que les permiten interactuar con su audiencia digital y captar una mayor cantidad de potenciales consumidores; lo que ha trascendido también el ámbito tributario por cuanto, en la actualidad, no existe mayor regulación formal sobre éstas formas de comercio y generación de riquezas, lo que se traduce en una deficiente recaudación y control fiscal.

La pandemia por COVID-19 ha generado una proliferación y migración digital masiva de los agentes de comercio, en respuesta a las medidas de bioseguridad ordenadas a nivel mundial que pusieron en riesgo inminente las formas tradicionales de comercio al no poder realizarse transacciones físicas con tanta facilidad; coincide así la Organización Mundial del Comercio al afirmar:

The result has been a spike in online purchases of some products, as well as an increased demand for a wide range of digital services, as many consumers resorted to online shopping – either internet enabled or by telephone. Several brick-and-mortar businesses have therefore shifted resources to e-commerce. The increase in the number of consumers flocking to digital services has spurred both suppliers of these services and telecommunications operators to enhance their network capacity and to offer advantageously priced or free data and service packages<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> World Trade Organization. (2020). E-commerce, trade and the COVID-19 Pandemic [Documento en línea].

Disponible: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/covid19\\_e/ecommerce\\_report\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/tratop_e/covid19_e/ecommerce_report_e.pdf) [Consulta: 2021, Mayo 18]. p. 2.

El resultado ha sido un aumento en las compras en línea de algunos productos, así como una mayor demanda de una amplia gama de servicios digitales, ya que muchos consumidores recurrieron a las compras en línea, ya sea por Internet o por teléfono. Por lo tanto, varias empresas físicas han trasladado recursos al comercio electrónico. El aumento del número de consumidores que acuden a los servicios digitales ha impulsado tanto a los proveedores de estos servicios como a los operadores de telecomunicaciones a mejorar su capacidad de red y a ofrecer paquetes de datos y servicios ventajosos o gratuitos. (Traducción de Microsoft).

Ahora bien, ante la innegable proliferación de las actividades comerciales a través de los medios electrónicos y su ausencia de regulación, surgen entonces una serie de implicaciones fiscales que ameritan atención de forma prioritaria, considerando que la recaudación fiscal es vital e indispensable para el mantenimiento de un Estado en condiciones típicas, aunado a ello la obligación constitucional de contribuir con los gastos públicos, representando paralelamente garantía del cumplimiento de las obligaciones del Estado, por cuanto «todos nuestros derechos dependen de los impuestos recaudados por el gobierno. Esto significa que no es posible pedir, al mismo tiempo, que la política reduzca los impuestos y dé garantía plena a nuestros derechos»<sup>2</sup>.

En Venezuela, resulta pública y notoria no sólo la migración de empresas (pequeñas, medianas y grandes) a los medios digitales para sus actividades de comercialización, sino que también han surgido nuevas «pequeñas empresas» de la más variada índole que, en su mayoría, no cuenta con registros comerciales y, mucho menos, con presencia en el ámbito fiscal, dificultando la correcta recaudación, a pesar de darse cumplimiento al hecho generador de la obligación tributaria. En tal sentido, es importante recordar que la imposición tributaria responde ante índices de capacidad contributiva, tal como señala la Sala Político-Administrativa:

Entendiendo por impuesto aquel ingreso exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o supuestos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (obligado por Ley al pago del tributo), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta,...<sup>3</sup>  
(Subrayado nuestro)

En tal sentido, debe entenderse que la comercialización electrónica, por tratarse de circulación de bienes, prestación de servicios, entre otros; compone un indicativo de capacidad contributiva y, en consecuencia, debería ser gravado; así concuerda la Unión Europea, como se desarrollará más adelante.

## 2. El Comercio Electrónico

El comercio electrónico, si bien no se trata de una actividad novísima, encuentra en la actualidad uno de sus momentos de mayor auge, desarrollo y presencia en todos los ámbitos sociales, generando no sólo la migración de empresas físicas al ámbito digital, sino también el surgimiento de nuevas

<sup>2</sup> Holmes, S. y Sunstein, C: «El costo de los derechos». Argentina. Siglo Veintiuno Editores, 2011, pp. 11

<sup>3</sup> Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, N°01928, 26-07-2006, (Sociedad mercantil Inversiones Mukaren, C.A. vs Dirección General de Fiscalización y Sustanciación del Consejo Nacional de la Vivienda). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/01928-270706-2006-0823.HTM>. [Consulta: 2021, Mayo 18]

«pequeñas empresas» netamente virtuales, lo que nos obliga a considerar la necesidad de que se regule adecuadamente no sólo el ámbito fiscal, como hemos insistido, sino también el ámbito mercantil y de protección al consumidor. Es alarmante el atraso a que se ha sometido la normatividad de éste fenómeno, viendo en Venezuela un intento de regulación expresa en la Ley para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios, donde se dedicó un capítulo al comercio electrónico, que sería derogada expresamente por la Ley de Precios Justos mediante su disposición derogatoria segunda<sup>4</sup>.

Haciendo sumatoria de las distintas definiciones que se han dado a lo largo de la historia e investigaciones sobre el tema, podrá afirmarse que el comercio electrónico se trata de toda actividad u operación de tipo mercantil llevada a cabo a partir del uso de las tecnologías de la información y vías electrónicas en todas las fases del desarrollo de las negociaciones correspondientes, incluida la oferta y pre-contratación, sin importar la presencia material o inmaterial del bien o servicio ofrecido, así como también el cumplimiento de la obligación resultante de la negociación electrónica, pudiendo hacerse ésta a partir del uso del medio electrónico o no. Indispensablemente la concreción y, en general, la negociación en las operaciones de éste tipo debe realizarse a partir de la presencia en los medios electrónicos, ya que en caso contrario, se estaría en presencia de una actividad comercial tradicional, inclusive cuando se trate de un bien o servicio inmaterial.

Ahora bien, surge la interrogante sobre la manera en que se puede determinar la naturaleza comercial de las actividades llevadas a cabo a través del medio electrónico; al respecto se ha señalado en la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico:

El término «comercial» deberá ser interpretado ampliamente de forma que abarque las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las operaciones siguientes: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; de facturaje (factoring); de arrendamiento de bienes de equipo con opción de compra (leasing); de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; de inversión; de financiación; de banca; de seguros; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos.

[http://www.mppp.gob.ve/wpcontent/uploads/2018/05/Gaceta Oficial n%C3%BAmero40.340.pdf](http://www.mppp.gob.ve/wpcontent/uploads/2018/05/Gaceta%20Oficial%20n%C3%BAmero40.340.pdf) [Consulta: 2021, Mayo 19].

<sup>5</sup> Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico, Guía para su Incorporación al Derecho Interno con el Nuevo Artículo 5 Bis Aprobado En 1998. [https://uncitral.un.org/es/texts/ecommerce/modellawelectronic\\_commerce](https://uncitral.un.org/es/texts/ecommerce/modellawelectronic_commerce) [Consulta: 2021, Mayo 19].

Cabe mencionar que se trata de una declaración meramente enunciativa, no responde a limitaciones para incluir ni excluir enumeraciones por cuanto éstas deben estar acordes a la naturaleza del país en cuestión, así por ejemplo, en el caso de Venezuela deberá prestarse especial atención a lo relativo a actividades bancarias y aseguradoras, por cuanto éstas comprenden materias reguladas de forma expresa y separada.

Existen una gran diversidad de criterios para establecer la clasificación del comercio electrónico, considerando desde los sujetos involucrados, para determinar si es un comercio B2B, B2C, B2G, C2C o C2A; los objetos del negocio, para determinar si se trata de comercio directo, indirecto o mixto; el medio utilizado para el suministro de bienes, para determinar si es comercio off-line u on-line, y así sucesivamente. Lo común en cuanto a todas las clasificaciones del mismo, es la presencia de los medios digitales en todo o parte del proceso de comercialización, permitiéndose incluso una especie de semi-presencia en el ámbito físico, como es el caso del comercio electrónico off-line.

Si bien es cierto que a nivel internacional han surgido distintos tipos de regulaciones sobre el comercio electrónico, los verdaderos pioneros en el tema, e incluso innovando en cuanto al gravamen del mismo, es la Unión Europea. Se han encargado de desarrollar una gran serie de documentos e investigaciones oficiales en cuanto al impacto, naturaleza, regulación, gravamen y entre otros temas relevantes relacionados con el comercio electrónico; este abocamiento responde ante el aumento de las transacciones digitales, no necesariamente por la pandemia por COVID-19 que si bien ha tenido un papel fundamental en el aumento desmedido de las mismas entre el 2020 y el 2021, la frecuencia y extensión de las mismas no es reciente y se debe a un proceso prolongado. Así, se ha considerado de importancia tal, que han creado un Mercado Único Digital, con la finalidad de concentrar las transacciones comerciales internas y transfronterizas en una infraestructura digital, donde pueden participar cualquier tipo de personas e inclusive los Estados miembros, para así poder tener mejor control normativo y fiscal, así las cosas:

A este respecto, el mercado único constituye, en todas sus dimensiones, un activo fundamental. La UE no puede permitirse el lujo de no aprovechar todo el potencial que le brinda un mercado de 500 millones de personas, especialmente en el sector de los servicios. No pueden esgrimirse dificultades a corto plazo en contra de una estrategia a largo plazo audaz, abarcadora y con visión de futuro. Todo ello debe ir parejo a una política industrial más enérgica, exhaustiva y coordinada. La U.E necesita ambas cosas, y de manera urgente.

Durante los próximos años, la transformación digital se seguirá acelerando y tendrá repercusiones de gran alcance. Debemos garantizar que Europa sea soberana desde el punto de vista digital y obtenga la parte del beneficio que le corresponde en esta evolución. Nuestra política debe definirse de tal manera que refleje los valores de nuestra sociedad, fomente la inclusión y siga siendo compatible con nuestro modo de vida. Para ello, la UE debe trabajar en todos los aspectos de la revolución digital y la inteligencia artificial: infraestructuras, conectividad, servicios, datos,

reglamentación e inversión. Ello debe ir acompañado por el desarrollo de la economía de los servicios y por la integración de los servicios digitales<sup>6</sup>.

### 3. El Impuesto al Valor Agregado

Como se ha insistido, las actividades de comercio electrónico representan un indicador de capacidad contributiva y, por ende, se abre la posibilidad de gravamen, así ha insistido la Unión Europea en innumerables oportunidades, señalando a su vez que el gravamen del mismo debe corresponderse al gravamen ordinario de las operaciones comerciales tradicionales, en primer lugar, considerando que se trata de una transacción comercial ordinaria en su esencia pero que se realizan a partir del medio digital, asimismo han entendido que la creación de nuevos tributos podrían traducirse en obstáculos para el desarrollo normal de éstas transacciones, razón por la cual, debe optarse por la aplicación de los principios y parámetros fiscales ya existentes, evitando la creación de nuevos tributos<sup>7</sup>. En este orden de ideas, la Unión Europea ha señalado que, por la naturaleza de las transacciones, el Impuesto al Valor Agregado es el tributo aplicable por excelencia, atendiendo a las particularidades del mismo.

El Impuesto al Valor Agregado puede ser definido como

...un tributo que se origina cuando las personas naturales o jurídicas, que en su condición de importadores de bienes habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realizan las actividades definidas por la ley como hecho imponible (enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes)...<sup>8</sup>

Asimismo, se entiende que el Impuesto al Valor Agregado, se trata de un impuesto indirecto, debido a que:

...es el que grava la riqueza no por la mera razón de existir, sino por haberse cumplido alguna de las otras circunstancias que la ley impositiva ha previsto, vale decir, como una manifestación mediata de aquélla, por ejemplo, un consumo, una inversión patrimonial, etc.<sup>9</sup>.

6 Consejo Europeo: «Una nueva Agenda Estratégica para 2019-2024» <https://www.consilium.europa.eu/es/press/pressreleases/2019/06/20/a-new-strategic-agenda-2019-2024/> [Consulta: 2021, Mayo 20].

7 María Armas: La tributación y el comercio electrónico, *Taxation and Electronic Trade*. Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales. NÚ8. Maracaibo. Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín, 2006, pp. 529-536. <https://www.redalyc.org/pdf/993/99318788011.pdf>

8 Martínez M.: «Impuesto al Valor Agregado, Agentes de Retención». *XXXIV Jornadas J. M. Domínguez Escovar. Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, 2008, pp. 63-83.

9 Gilberto Atencio Valladares (*Apud.* De Juano): «Los Impuestos». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013, pp.99-168.

Por otro lado, se ha entendido como un impuesto objetivo, tomando en consideración que éste tiene por objeto el gravamen de ciertas actividades definidas por la ley, pero sin entrar en consideraciones sobre la cualidad del sujeto, o el contribuyente en sí mismo -en principio-, sino que sólo toma como supuesto de hecho generador de la obligación la práctica de las actividades determinadas por la ley como hecho imponible<sup>10</sup>.

Se trata de un impuesto no acumulativo debido a que «...la carga fiscal no aumenta, sino que permanece proporcional al precio del bien o servicio, independientemente de cuantas transacciones ocurran en la producción y comercialización...»<sup>11</sup>.

Finalmente, se trata de un impuesto plurifásico por cuanto:

...es un tributo que se causa en las distintas etapas de producción, distribución o comercialización de un bien o de un servicio, desde la importación hasta el consumo final, permitiéndose, de acuerdo a la mecánica de determinación empleada, la traslación obligatoria y progresiva de la carga tributaria que se genera a cada contribuyente ordinario, en cada fase del circuito económico, hasta trasladar el impuesto al consumidor final<sup>12</sup>.

Además de lo anterior, el Impuesto al Valor Agregado cuenta con una particularidad que es la reserva expresa de su regulación, recaudación y administración al Poder Público Nacional, tal como señala la Constitución nacional en su artículo 156, numeral 12:

Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley<sup>13</sup>.

En lógica concordancia, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 2: «La creación, organización, recaudación, fiscalización y control del impuesto previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley queda reservada al Poder Nacional»<sup>14</sup>.

10 Martínez M.: «Impuesto al Valor Agregado, Agentes de Retención»... *op.cit.*

11 Martínez M.: «Impuesto al Valor Agregado, Agentes de Retención»... *op.cit.*

12 Martínez M.: «Impuesto al Valor Agregado, Agentes de Retención»... *op.cit.*

13 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860 (Extraordinario), Caracas, Venezuela.

14 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado (2020). <https://www.finanzasdigital.com/2020/01/gaceta-oficial-extraordinaria-n-6-507-decreto-mediante-el-cual-se-dicta-el-codigo-organico-tributario/>[Consulta: 2021, Mayo 22].



Dicha reserva responde, en primer lugar, a razones históricas, por cuanto surge el Impuesto al Valor Agregado como una política fiscal para hacer frente a la situación socioeconómica en los tiempos de Ramón J. Velázquez, donde reinaba la evasión y se hacía urgente la necesidad de generar ingresos estatales que no deviniesen del petróleo y sus derivados; en tal sentido, se implementa éste con la intención de establecer un medio de fiscalización, que permitiese ejercer control sobre la actividad fiscal de los ciudadanos, considerando en ese entonces que si se estructuraba correctamente podría representar una solución a los márgenes de evasión, principalmente por el suministro de información que éste representaba por medio de su declaración, teniendo entonces acceso a la contabilidad empresarial y a la realidad fiscal de los contribuyentes<sup>15</sup>.

Por otro lado, económicamente, el Impuesto al Valor Agregado asume un rol fundamental y de grandísima significancia, por cuanto se entiende que las actividades generadoras de la obligación tributaria vinculada con éste son sumamente cotidianas y frecuentes, por lo tanto, reporta una recaudación importantísima para las arcas del Estado; razón por la cual cobra un sentido lógico que se reserve su administración directamente al nivel nacional del poder público. Considerando lo anterior, aunado a la posibilidad de traslación del IVA, a su estructura y mecanismo de gestión, es racional establecer una unificación subjetiva<sup>16</sup> para el control, recaudación y administración del mismo, de lo contrario nos sumiríamos en un descontrol fiscal, tanto desde la determinación de la base y la cuota impositiva, como desde el establecimiento de los hechos impositivos, lo cual se podría traducir en variadas transgresiones a los derechos de los contribuyentes, tanto a nivel fiscal como a nivel constitucional.

Adentrándonos a la estructura fiscal del Impuesto al Valor Agregado, se hace indispensable iniciar haciendo mención al hecho generador del mismo, señalado por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 3:

Artículo 3. Constituyen hechos impositivos a los fines de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alicuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.
2. La importación definitiva de bienes muebles.
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior en los términos de este Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley. También constituye hecho impositivo, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

<sup>15</sup> Leonardo Palacios.: «Impuesto al Valor Agregado». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013, pp.225-470.

<sup>16</sup> Leonardo Palacios.: «Impuesto al Valor Agregado»... *op. cit.*

4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.
5. La exportación de servicios.<sup>17</sup>.

El Decreto ha establecido en su articulado parámetros que permiten entender a cabalidad lo que implica cada uno de éstos numerales, en cuyo análisis específico se abocó el presente autor en anterior oportunidad, sirviéndose en la presente de un análisis más breve al respecto. En tal sentido, se ha establecido:

Artículo 4°. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1. Venta: La transmisión de propiedad de bienes muebles realizada a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles.

Se grava todo traspaso de los derechos de propiedad, o aquellos que han sido establecidos como análogos por la misma ley, siempre que medie la onerosidad en la operación y que no se encuentren definidas en el artículo 16 como aquellas transacciones que no admiten gravamen por el IVA, como es el caso de las operaciones relacionadas con bienes muebles incorporales<sup>18</sup>. Asimismo, el Reglamento General del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el I.V.A, ha descrito una serie de supuestos que, con fines de aplicación del impuesto, deben entenderse asimilables a la venta, como es el caso de las transferencias efectuadas en pública subasta; adjudicaciones en pago o remate, la permuta, el mutuo y entre otros<sup>19</sup>.

En concordancia con ello, el artículo 4 brinda una definición sobre lo que ha de entenderse por bienes muebles objeto del Impuesto al Valor Agregado, según el caso: «Los que pueden cambiar de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior, siempre que fuesen corporales o tangibles, con exclusión de los títulos valores»<sup>20</sup>.

Por otro lado, se hace referencia a:

Artículo 4°. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

3. Retiro o desincorporación de bienes muebles: La salida de bienes muebles del

<sup>17</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado *op. cit.*

<sup>18</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado... *op. cit.*

<sup>19</sup> Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (1999) [http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/0\\_2NORMATIVA\\_LEGAL/2.4\\_tributos INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3-2.html](http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/0_2NORMATIVA_LEGAL/2.4_tributos INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3-2.html)

[Consulta: 2021, Mayo 23]

<sup>20</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado *op. cit.*

inventario de productos destinados a la venta, efectuada por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa o a cualquier otra finalidad distinta, tales como rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales y, en general, por cualquier causa distinta de su disposición normal por medio de la venta o entrega a terceros a título oneroso. También constituirá hecho imponible el retiro o desincorporación de bienes representativos del activo fijo del contribuyente, cuando éstos hubiesen estado gravados al momento de su adquisición. Se consideran retirados o desincorporados y, por lo tanto, gravables, los bienes que falten en los inventarios y cuya salida no pueda ser justificada por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria. No constituirá hecho imponible el retiro de bienes muebles, cuando éstos sean destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, a ser trasladados al activo fijo del mismo o a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa<sup>21</sup>.

Implica entonces una extracción de uno o más bienes muebles corporales inventariados que, normalmente, están destinados a otros fines como la venta, pero que se destinarán a otros distintos, como señala el artículo. Asimismo, el reglamento ha establecido una presunción según la cual todo bien mueble corporal faltante en los inventarios, que no pueda justificarse su retiro o desincorporación por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria, se entenderá como vendido en el ejercicio impositivo inmediatamente anterior, en los términos del artículo 13<sup>22</sup>. Pero, la justificación de retiro o desincorporación no es a discreción del contribuyente, sino que el reglamento ha establecido una serie de causales taxativas<sup>23</sup> para establecerse la certera justificación, aunque hay un sector de la doctrina tributaria que insiste en que deben entenderse éstas de manera enunciativa, a pesar del señalamiento «sólo» en el mismo artículo.

Por otro lado:

Artículo 4º. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

4. Servicios: Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio

21 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado *op. cit.*

22 Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado *op. cit.*

23 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. *op. cit.*

situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorpóreos tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. Igualmente, califican como servicios las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar. Asimismo, califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros. No califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado<sup>24</sup>.

En las líneas precedentes, se ha dejado claro la definición de servicio para fines de aplicación del IVA, pero vale hacer referencia fundamentalmente al carácter oneroso que deben reportar la prestación de dichos servicios, así como también la prestación de los mismos de forma independiente, excluyéndose aquellos que se prestan bajo una relación de dependencia. En tal sentido, el reglamento hace dos consideraciones importantísimas, por un lado, señala una exclusión de servicios no gravables:

...No se consideran servicios independientes objeto del impuesto, los prestados entre unidades o integrantes de una misma persona jurídica, institución o empresa; como es el caso de las prestaciones de servicios entre sí, realizados por agencias o representaciones de sociedades y sus casas matrices nacionales o extranjeras; con exclusión de otros tipos de sucursales o que sean personas jurídicas distintas a la casa matriz. Las operaciones realizadas entre dichas empresas vinculadas, no se considerarán gravadas en el mercado interno ni tampoco se considerarán exportaciones a los fines de la aplicación de este impuesto cuando los servicios se presten al exterior<sup>25</sup>.

Por otro lado, el reglamento establece una enunciación de servicios que inexorablemente deben considerarse incluidos y, en consecuencia, ser gravados por el IVA en el artículo 17, entre los cuales menciona el diseño, programación e implantación de un sistema de computación, el servicio de depósito o almacenamiento y de distribución de bienes por cuenta de terceros, el servicio de preparación de alimentos con materias primas suministradas por el receptor del servicio y entre otros<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. *op. cit.*

<sup>25</sup> Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. *op. cit.*

<sup>26</sup> Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. *op. cit.*

Asimismo, se establece:

Artículo 4°. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

5. Importación definitiva de bienes: La introducción de mercaderías extranjeras destinadas a permanecer definitivamente en el territorio nacional, con el pago, exención o exoneración de los tributos aduaneros, previo el cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa aduanera<sup>27</sup>.

Hace referencia únicamente a la introducción permanente de mercancías, es decir, aquellas que se han dispuesto como destino final la permanencia en el territorio venezolano, para así dar cumplimiento a los procesos aduaneros correspondientes, en tal sentido, el reglamento ha delimitado qué actividades vinculadas no se encuentran sujetas a éste gravamen, como es el caso de las importaciones no definitivas y aquellas que se encuentran sometidas a regímenes aduaneros especiales<sup>28</sup>.

Finalmente, hacemos referencia conjunta a los hechos generadores faltantes:

Artículo 4°. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

6. Venta de exportación de bienes muebles corporales: La venta en los términos de esta Ley, en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio.

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

En tal sentido, el reglamento hace una extensión al señalar:

Artículo 25. Conforma hecho imponible las ventas que constituyen exportaciones de bienes y las exportaciones de prestaciones de servicio, siempre que se produzca la salida del país con carácter definitivo.

Para este efecto, se entiende por exportaciones las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuando los receptores de los servicios no tienen domicilio o residencia en el mismo y siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero.

En estos casos se aplicará la alícuota impositiva especial del 0% (cero por ciento), equivalente a la no exigibilidad de suma alguna por concepto de débito fiscal de la exportación<sup>29</sup>.

Se evidencia entonces que tanto bien vendido, como el servicio, sean provechados o prestados fuera del territorio nacional en cuanto a su fin último, y esto se entenderá de este modo cuando «los beneficiarios o receptores no

<sup>27</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. *op. cit.*

<sup>28</sup> Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. *op. cit.*

<sup>29</sup> Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. *op. cit.*

tienen domicilio o residencia en el país», y «sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero», tal como señalan los artículos precedentes. En cuanto a la alícuota impositiva señalada del 0%, tratándose de la conocida «tasa cero», hace referencia a un sistema que establece la gravabilidad en el destino de las exportaciones, para así evitar el doble gravamen al que se someterían los contribuyentes exportadores por establecerse imposiciones fiscales tanto en el lugar de origen como en el destino, ocasionándose una disminución significativa en las operaciones de exportación<sup>30</sup>.

Sin que sea punto central en la presente investigación, debe hacerse un breve señalamiento a la temporalidad y espacialidad de dicho hecho imponible explicado; en primer lugar, en cuanto al aspecto temporal debe señalarse que hace referencia directamente al momento en que se desarrolla la actividad o acción descrita por la ley con capacidad de generar la obligación tributaria, es decir, se entiende como el espacio temporal originario del deber de contribuir con el pago del tributo, según los términos de la ley respectiva<sup>31</sup>, como puede observarse en el artículo 13 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, donde se establece una descripción de los distintos momentos en que se entenderá cumplido el hecho imponible.

En segundo lugar, en cuanto al aspecto espacial debe considerarse que el Impuesto al Valor Agregado responde a una característica fundamental de territorialidad en la que se ha insistido en los términos de los distintos cuerpos normativos relacionados, salvo algunas contadas excepciones que son estrictamente desarrolladas por la normativa fiscal. Esto lo evidenciamos, por ejemplo, en las exigencias establecidas para la prestación de servicios dentro del territorio nacional.

El siguiente punto debe referirse a los sujetos de la relación fiscal surgida en relación al Impuesto al Valor Agregado, siendo ordinariamente los sujetos activos y pasivos. Debemos recordar que el ámbito fiscal se entiende de orden público y, en tanto, forma parte de la reserva legal, lo cual implica una serie de consideraciones importantes y, entre ellas, la fijación de los sujetos intervinientes en la relación tributaria como otro elemento de la misma<sup>32</sup>, pero, en cuanto a la determinación del sujeto activo no se han dedicado muchas líneas del articulado, entendiéndose suficiente remitirse al Código Orgánico Tributario, donde se señala que: «es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo»<sup>33</sup>.

30 Xabier Escalante: «Hecho Imponible». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013, pp.273-343.

31 Betty Andrade: «La temporalidad de los hechos imposables en el Impuesto al Valor Agregado». *Imposición al Valor Agregado en Venezuela*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2004, pp.443-506.

32 Matías Cortés: «Los Sujetos de la Obligación Tributaria». (s.f.) . <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115754.pdf> [Consulta: 2021, Mayo 24]

33 Código Orgánico Tributario (2020). [https://es.scribd.com/document/445046913/Gaceta-OficialExtraordinaria-6507-Codigo-Organico-Tributario#fullscreen&from\\_embed](https://es.scribd.com/document/445046913/Gaceta-OficialExtraordinaria-6507-Codigo-Organico-Tributario#fullscreen&from_embed) [Consulta: 2021, Mayo 24].

Por otro lado, en lo relativo al sujeto pasivo, ha establecido nuestro Código que se trata de: «el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable»<sup>34</sup>, lo que abre una dicotomía sobre éste sujeto pudiendo, por un lado, ser obligado por cuenta propia, o de un tercero. Pero, en cuanto al Impuesto al Valor Agregado se han establecido tres categorías de contribuyentes, a saber, ordinarios, ocasionales y formales. Así, los contribuyentes ordinarios serán aquellos que realicen, como ejercicio y desarrollo cotidiano y habitual, las actividades que se han determinado como hecho imponible del impuesto, bien sea jurídica o natural, haciéndonos los artículos —entre otros—, 5, 7 y 10 una enunciación de los llamados contribuyentes ordinarios, como son los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, las empresas de arrendamiento financiero, comisionistas y entre otros<sup>35</sup>.

Asimismo, los contribuyentes ocasionales son aquellos que: «trae mercancía bajo la figura de importación definitiva, deberá cancelar el impuesto al valor agregado, de una forma exclusiva, ya que cumplen solo con el deber de pagar y no se le exige el cumplimiento de otros deberes formales<sup>36</sup>», incluyéndose a su vez ciertos entes públicos que se tienen como contribuyentes ocasionales siempre que den cumplimiento a los hechos imposables del Impuesto al Valor Agregado, tales como las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos y entre otros<sup>37</sup>.

Finalmente, los contribuyentes formales se entienden como:

Artículo 8°. Son contribuyentes formales los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto. Los contribuyentes formales, sólo están obligados a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios, pudiendo la Administración Tributaria, mediante providencia, establecer características especiales para el cumplimiento de tales deberes o simplificar los mismos. En ningún caso, los contribuyentes formales estarán obligados al pago del impuesto, no siéndoles aplicable, por tanto, las normas referente a la determinación de la obligación tributaria<sup>38</sup>.

En cuanto a los responsables, se entiende que son aquellos: «sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes<sup>39</sup>», los cuales pueden

34 Código Orgánico Tributario... *op. cit.*

35 Código Orgánico Tributario... *op. cit.*

36 Martínez M.: «Impuesto al Valor Agregado, Agentes de Retención»... *op.cit.*

37 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado... *op. cit.*

38 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado... *op. cit.*

39 Código Orgánico Tributario... *op. cit.*

ser directos o solidarios, y, a su vez, la responsabilidad directa puede ser general o específica. La responsabilidad general se entiende como aquella que atañe específicamente a los adquirentes de bienes o servicios por personas no domiciliadas, incluyendo a los comisionistas e intermediarios<sup>40</sup>, mientras que la específica se entiende como aquella atribuida a los agentes de retención y percepción.

Acerca de la base imponible, debe señalarse que la «base de cálculo del tributo constituye el elemento de la obligación tributaria que se refiere a la medición económica del tributo en el contribuyente, es decir, el elemento cuantitativo de la misma<sup>41</sup>», y en tal sentido se ha señalado:

Artículo 20. La base imponible del impuesto en los casos de ventas de bienes muebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio. Para los efectos de esta Ley, el precio corriente en el mercado de un bien será el que normalmente se haya pagado por bienes similares en el día y lugar donde ocurra el hecho imponible como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí. En los casos de ventas de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas o de cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, cuando se trate de contribuyentes industriales, la base imponible estará conformada por el precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales causados a partir de la vigencia de esta Ley, de conformidad con las leyes impositivas correspondientes<sup>42</sup>.

Artículo 25. En los casos en que la base imponible de la venta o prestación de servicio estuviere expresada en moneda extranjera, se establecerá la equivalencia en moneda nacional, al tipo de cambio corriente en el mercado del día en que ocurra el hecho imponible, salvo que éste ocurra en un día no hábil para el sector financiero, en cuyo caso se aplicará el vigente en el día hábil inmediatamente siguiente al de la operación. En los casos de la importación de bienes la conversión de los valores expresados en moneda extranjera que definen la base imponible se hará conforme a lo previsto en Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento<sup>43</sup>.

#### **4. Gravamen del Comercio Electrónico: obstáculos y aplicabilidad del IVA.**

El crecimiento desmesurado de las operaciones comerciales electrónicas ha

40 Martínez M.: «Impuesto al Valor Agregado, Agentes de Retención»... *op.cit.*

41 Eduardo Quintana: «Sujetos Pasivos». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013, pp.387-405.

42 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado... *op. cit.*

43 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado... *op. cit.*



traído como consecuencia una revolución en los parámetros de fiscalidad tradicionalmente entendidos, lo que ha obligado a muchos doctrinarios e investigadores a nivel mundial a tratar de establecer la naturaleza de estas actividades para así determinar la manera en que debe afrontarse la fiscalidad en relación al internet y las actividades que a partir de éste se realizan; lo que sí se tiene en absoluta claridad es que el comercio electrónico no se detendrá, sino por el contrario va a seguir en constante evolución, como lo hemos visto, donde ya se habla inclusive de comercio electrónico internacional o transfronterizo, mientras que nos hemos quedado cortos en la regulación mercantil y fiscal del comercio electrónico nacional.

Ahora bien, la regulación de las operaciones realizadas en internet no es tarea sencilla, debido a que:

...la naturaleza cambiante de la tecnología y la dificultad de aplicar normas nacionales a problemas de índole global. Aunado a estos inconvenientes, se le debe agregar la dificultad de gravar las operaciones realizadas por medios electrónicos, ya que este tipo de comercio está sujeto a diversos problemas prácticos, entre los que se pueden citar: presencia física gravable, tipo de renta sujeta a gravamen, ley aplicable, establecimiento permanente, justa distribución de la base imponible y neutralidad fiscal<sup>44</sup>.

Son variados los obstáculos que se pueden presentar, en primer lugar, considerando que se trata de operaciones desarrolladas a partir del medio tecnológico y, este último, se mantiene en constantes avances y evolución, la regulación aplicable podría resultar inaplicable con bastante rapidez, por lo que debe buscar establecerse regulaciones adaptables a los distintos cambios tecnológicos, siempre que esto sea posible. Por otro lado, se entiende que la cantidad de operaciones que se llevan a cabo en el medio electrónico podría reputar una gran fuente de ingresos tributarios para el Estado, pero debe establecerse una regulación que no coarte o estropee su cabal desarrollo, es decir, debe generarse un cuerpo normativo protector, donde se vele y garanticen los derechos de todas las partes involucradas, así como también se establezcan las obligaciones y deberes formales.

Por otro lado, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, surge el inconveniente de la percepción efectiva de los sujetos involucrados en la operación de comercio electrónico<sup>45</sup>, lo cual obstaculiza la efectiva fiscalización y la determinación del sujeto pasivo, por lo que se deberán generar sistemas de detección, así como también generar mecanismos de participación de contribuyentes y responsables lo suficientemente atractivos como para causar la libre declaración, siempre acompañado de una mejora en la política de

44 María Armas: La tributación y el comercio electrónico, Taxation and Electronic Trade... *op. cit.*

45 María Armas: La tributación y el comercio electrónico, Taxation and Electronic Trade... *op. cit.*

educación tributaria a los ciudadanos.

Sobre este respecto –y demás obstáculos que pueden presentarse-, el Marco de Ottawa<sup>46</sup> presentó una serie de informes, documentos técnicos e investigaciones cuya finalidad era establecer los aspectos fundamentales del comercio electrónico, así como su fiscalización y procedimientos relacionados. Para alcanzar los objetivos planteados, se crearon cinco grupos consultivos técnicos denominados bajo el acrónimo TAG, siendo éstos: TAG de impuestos sobre el consumo, TAG de caracterización del tratado, TAG sobre beneficios empresariales, TAG de evaluación profesional de datos y TAG tecnológico, siéndoles designadas responsabilidades y áreas específicas de investigación con la finalidad de exponer resultados sobre la tributación en materia de comercio electrónico.

A partir de los debates realizados entre cada TAG, donde se vio representado cada sector involucrado, desde estados, hasta empresarios y consumidores, se generaron una serie de propuestas adecuadas a dar solución a ciertos obstáculos y dificultades que presenta el gravamen del comercio electrónico; así se resumió muy brevemente el aporte de cada TAG en cada fase del proceso:

- El TAG de impuestos sobre el consumo enfocado a asesorar sobre la aplicación práctica del principio de Ottawa sobre la tributación del consumo. Este TAG aportó valiosas perspectivas empresariales al debate sobre alternativas de mecanismos de recaudación y sobre cómo reorientar y simplificar los sistemas de tributación indirecta en el marco del comercio electrónico.
- El trabajo del TAG de caracterización del Tratado consistió fundamentalmente en considerar la aplicación de la definición de cánones en el contexto del comercio electrónico.
- El TAG sobre beneficios empresariales se centró en analizar la aplicación de las actuales reglas tributarias del tratado sobre el comercio electrónico y las propuestas de reglas alternativas.
- El TAG de evaluación profesional de datos, cuyo trabajo giró en torno al análisis de la factibilidad y practicabilidad del desarrollo de información internacionalmente compatible y requisitos de conservación de registros, así como compromisos de recaudación de impuestos.
- El TAG tecnológico aportó fundamentalmente apoyo tecnológico experto al trabajo de los otros TAG<sup>47</sup>.

Por lo que se refiere a la Unión Europea, en sus distintas investigaciones, declaraciones y documentos técnicos, ha señalado la necesidad de regular el comercio electrónico en las mismas condiciones en que se regula el comercio

<sup>46</sup> Vid Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: «Tributación fiscal y comercio electrónico: implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa», 2002. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf> [Consulta: 2021, Mayo 26].

<sup>47</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: «Tributación fiscal y comercio electrónico: implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa». *op. cit.*

tradicional, incluyéndose el ámbito de la fiscalidad, por considerar que la creación de nuevos tributos ocasionaría una innecesaria proliferación en los tipos fiscales, además de que pudiese representar un entorpecimiento en el desarrollo normal de las operaciones de comercio electrónico y que no debe darse un tratamiento diferenciado por cuanto, a fin de cuentas, se tratan de las mismas operaciones con la diferenciación del uso del medio digital<sup>48</sup>. Vale señalar, además, que se trata del organismo que más ha avanzado en el estudio y regulación de éste fenómeno, reconociendo en la actualidad el comercio electrónico internacional, generando nuevas políticas fiscales en torno a él.

En lo que respecta a Venezuela y la posibilidad del gravamen del comercio electrónico nacional, atendiendo a la estructura del Impuesto al Valor Agregado tal como se ha dispuesto, se puede considerar fácilmente aplicable a aquellas operaciones que versen sobre bienes muebles corporales o los servicios ya expuestos, es decir, en las transacciones comerciales electrónicas en donde se evidencia una desmaterialización parcial de los bienes o servicios prestados, debido a que se ha entendido que no resulta objeto de gravamen aquellas actividades que involucren bienes muebles incorporeales según los términos de la normativa del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, las transacciones que involucran bienes muebles incorporeales quedan ante un vacío en cuanto a su regulación, inclusive aquellos servicios que son prestados directamente a partir del medio electrónico, razón por la cual se debe considerar para su fiscalización: primero, se realice una ampliación a los parámetros de los hechos imponible del Impuesto al Valor Agregado, de manera que se permita adaptar ciertos supuestos de enajenación de bienes completamente desmaterializados, y que no colisionen con los supuestos establecidos para otros tributos o aquellos señalados como no regulables por el Impuesto al Valor Agregado; o por otro lado, se cree un nuevo tributo aplicable, lo que ha sido ampliamente rechazado por la Unión Europea y otras entidades, tendencia acogida también por el autor de la presente investigación.

## 5. Consideraciones finales.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, puede concluirse que el comercio electrónico se trata de un fenómeno en constante evolución y aumento en cuanto a la frecuencia de sus operaciones, razón por la cual, deben ser objeto de fiscalización para proteger los intereses del Estado en cuanto a la correcta recaudación fiscal se refiere. Es de vital importancia, y se ha prestado especial atención a ello a nivel internacional, a través de distintos organismos internacionales como la Organización Mundial del Comercio, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y otros, marcándose el mayor avance de regulación a nivel continental-europeo por parte de la Unión Europea.

48 María Armas: La tributación y el comercio electrónico, *Taxation and Electronic Trade...* *op. cit.*

En Venezuela se dio la primera regulación específica sobre el comercio electrónico en la Ley para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios, que dedicó un capítulo para ello, pero fue expresamente derogada por la Ley de Precios Justos mediante su disposición derogatoria segunda.

Asimismo, se entiende que el IVA sí resulta aplicable a un sector del las operaciones de comercio electrónico, siempre que medie la desmaterialización parcial del mismo y, en sí, se refiera a bienes muebles corporales, por lo que la Administración Tributaria debe generar las políticas y propuestas necesarias para dar efectiva fiscalización a estas transacciones, pudiendo atender a las experiencias de otros países en esta ardua labor, así como también a los distintos instrumentos emitidos en este respecto. Por otro lado, deberá abocarse en el análisis de la situación con respecto a las transacciones digitales que involucren bienes completamente desmaterializados.

Es evidente que se amerita de una cooperación entre empresarios, consumidores y el Estado para solucionar los obstáculos y dificultades para la efectiva recaudación fiscal a partir de las operaciones de comercio electrónico, para ello, la Administración Tributaria debe servirse de políticas que busquen fomentar la cultura y educación tributaria en todos los sujetos involucrados, para así lograr incentivar la participación y declaración voluntaria, tan fundamentales en las actividades desempeñadas en el Internet y medios digitales. Asimismo, se debe instar a que la Administración Tributaria modernice sus procesos y plataformas para así garantizarse una presencia más eficiente en los medios telemáticos.

## 6. Referencias Bibliográficas

- Betty Andrade: «La temporalidad de los hechos imposables en el Impuesto al Valor Agregado». *Imposición al Valor Agregado en Venezuela*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2004.
- Código Orgánico Tributario (2020). [https://es.scribd.com/document/445046913/Gaceta-Oficial-Extraordinaria-6507-Codigo-Organico-Tributario#fullscreen&from\\_embed](https://es.scribd.com/document/445046913/Gaceta-Oficial-Extraordinaria-6507-Codigo-Organico-Tributario#fullscreen&from_embed) [Consulta: 2021, Mayo 24]
- Consejo Europeo: «Una nueva Agenda Estratégica para 2019-2024» <https://www.consilium.europa.eu/es/press/pressreleases/2019/06/20/a-new-strategic-agenda-2019-2024/> [Consulta: 2021, Mayo 20].
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860 (Extraordinario), Caracas, Venezuela.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos. <http://www.mppp.gob.ve/wp-content/uploads/2018/05/GacetaOficialn%C3%BAmero40.340.pdf> [Consulta: 2021, Mayo 19]
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado (2020). <https://www.finanzasdigital.com/2020/01/gaceta-oficial-extraordinaria-n-6-507-decreto-mediante-el-cual-se-dicta-el-codigo-organico-tributario/> [Consulta: 2021, Mayo 22]

- Eduardo Quintana: «Sujetos Pasivos». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013
- Gilberto Atencio Valladares (Apud. De Juano): «Los Impuestos». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013
- Holmes, S. y Sunstein, C: «El costo de los derechos». Argentina. Siglo Veintiuno Editores, 2011
- Leonardo Palacios.: «Impuesto al Valor Agregado». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013
- Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico, Guía para su Incorporación al Derecho Interno con el Nuevo Artículo 5 Bis Aprobado En 1998. [https://uncitral.un.org/es/texts/ecommerce/modellaw/electronic\\_commerce](https://uncitral.un.org/es/texts/ecommerce/modellaw/electronic_commerce) [Consulta: 2021, Mayo 19]
- María Armas: La tributación y el comercio electrónico, Taxation and Electronic Trade. Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales. NÚ8. Maracaibo. Universidad Privada Dr. Rafael Bellosó Chacín, 2006, pp. 529-536. <https://www.redalyc.org/pdf/993/99318788011.pdf>
- Martínez M.: «Impuesto al Valor Agregado, Agentes de Retención». *XXXIV Jornadas J. M. Domínguez Escovar. Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, 2008
- Matías Cortés: «Los Sujetos de la Obligación Tributaria». (s.f.) <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115754.pdf> [Consulta: 2021, Mayo 24]
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: «Tributación fiscal y comercio electrónico: implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa», 2002. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf> [Consulta: 2021, Mayo 26].
- Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (1999) [http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/02NORMATIVA\\_LEGAL/2.4TRIBUTOS\\_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3-2.html](http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3-2.html) [Consulta: 2021, Mayo 23]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, N°01928, 26-07-2006, (Sociedad mercantil Inversiones Mukaren, C.A. vs. Dirección General de Fiscalización y Sustanciación del Consejo Nacional de la Vivienda). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/01928-270706-2006-0823.HTM>. [Consulta: 2021, Mayo 18]
- World Trade Organization. (2020). E-commerce, trade and the COVID-19 Pandemic [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/covid19\\_e/ecommerce\\_report\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/tratop_e/covid19_e/ecommerce_report_e.pdf) [Consulta: 2021, Mayo 18]
- Xabier Escalante: «Hecho Imponible». *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013