

PRECISIÓN DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN FISCALES
APLICABLES AL COMERCIO ELECTRÓNICO INTERNACIONAL CON
REFERENCIA AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Estefany Sánchez

Abogado egresado de la Universidad Católica del Táchira (2020). Estudiante de los programas de Especialización en Derecho Mercantil, mención Tributos Empresariales de la Universidad de Los Andes (2021), y de Especialización en Derecho Mercantil, mención Sociedades Mercantiles de la Universidad de Los Andes (2021)

E-mail:

estefanymariasanchezp@gmail.com

Recibido: 25-08-2022 Aceptado: 29-08-2022

Revista Tribútum N° 8/2022 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

33-53

Resumen

La internacionalización del comercio electrónico ha ocasionado que los Estados y otras organizaciones reconsideren las estructuras de los sistemas tributarios alrededor del mundo; específicamente ha generado conflictos en cuanto al establecimiento del Estado acreedor en la fórmula fiscal que, aunado a la escasa regulación existente sobre el comercio electrónico, ineludiblemente ha perjudicado en gran medida el ámbito fiscal, debido a que se coarta la recaudación tributaria y, por ende, se limitan los ingresos del Estado requeridos para sufragar los gastos públicos. Por ello, en la presente se precisan los criterios de vinculación fiscal aplicables a estas operaciones, con referencia al Impuesto al Valor Agregado; los cuales se consideran aptos para enlazar al sujeto pasivo con un Estado en concreto, ameritándose *-de igual forma-* una armonización internacional sobre los criterios de vinculación a aplicar en este tipo de problemáticas fiscales.

Palabras claves

Comercio Electrónico, Criterios de Vinculación, Impuesto al Valor Agregado, Recaudación Fiscal.

Abstract

The internationalization of electronic commerce has caused States and other organizations to reconsider the structures of tax systems around the world; specifically, it has generated conflicts regarding the establishment of the creditor State in the fiscal formula that, together with the scarce existing regulation on electronic commerce, has inevitably greatly harmed the fiscal field, due to the fact that tax collection is restricted and, therefore, the State revenues required to cover public expenses are limited. Therefore, the tax linkage criteria applicable to these operations are specified herein, with reference to Value Added Tax; which are considered capable of linking the taxable person with a specific State, meriting -in the same way- an international harmonization on the criteria of linkage to be applied in this type of tax problems.

Keywords

Electronic Commerce, Linking Criteria, Value Added Tax, Tax Collection.

Sumario

1. Introducción. 2. Territorialidad en la imposición, comercio electrónico e internet. 3. Soberanía fiscal. 4. Criterios de vinculación. 4.1. Principios rectores en materia de tributación internacional. 4.2. Principios que deben regir en las operaciones de comercio electrónico internacional. 5. Conflictos que se pueden presentar. 5.1. Evasión. 5.2. Elusión. 5.3. Doble tributación internacional. 5.4. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios. 6. Aplicabilidad de los criterios de vinculación y la estructura del Impuesto al Valor Agregado al comercio electrónico internacional. 7. Consideraciones finales. 6. Referencias Bibliográficas.

1. Introducción

La evolución social hoy en día viene marcada, en gran medida, por el desarrollo, avance y proliferación de los medios digitales, electrónicos o tecnológicos de la comunicación e información. Esto implica, que todos los ámbitos del quehacer humano se ven afectados por éstas nuevas herramientas producto del proceso histórico y la globalización en sí; no escapando, por supuesto, el área comercial de tan vital importancia en la humanidad. Los agentes comerciales comenzaron a observar el medio electrónico como una oportunidad para captación de clientes, así como desarrollo de nuevas técnicas y estrategias de comercio, lo que en poco tiempo pasó de ser curiosidad a realidad, trascendiendo entonces el comercio tradicionalmente entendido al medio digital.

El ámbito fiscal resulta siendo ampliamente afectado; se observa un aumento significativo en la frecuencia y cantidad de operaciones mercantiles electrónicas, pero no se refleja el mismo resultado en el enteramiento a las arcas del Estado, surgen una serie de interrogantes sobre dicha problemática que son todas resueltas afirmando: no existe regulación clara y exacta sobre el comercio electrónico. Por ello, surge el interés y consecuentemente el trabajo arduo de algunos Estados del globo, así como también de Organizaciones no Gubernamentales y Órganos Supranacionales, con la finalidad de aliviar efectivamente el perjuicio ocasionado a la recaudación fiscal; entendiéndose que, a partir del lucro obtenido por dichas operaciones, podría darse cumplimiento a los hechos generadores de tributación y que, en consecuencia, el Estado tiene derecho a percibir, en atención a la obligación de contribuir a los gastos públicos que recae en cada ciudadano.

Asimismo, el comercio electrónico sufre un proceso de internacionalización que complica aún más la situación, ya no implica la dificultad de regulación únicamente, sino que suma el problema de determinar qué Estado tiene derecho entonces a percibir el ingreso tributario. Resulta indispensable precisar los criterios de vinculación existentes hoy día, mediante los cuales un Estado reclama

el ejercicio de la potestad tributaria sobre un hecho específico, tomándose en consideración aspectos como la soberanía fiscal, la territorialidad en cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, y consideraciones sobre la aplicabilidad de este último a las operaciones de comercio electrónico internacional.

2. Territorialidad en la imposición, comercio electrónico e internet.

La territorialidad hace referencia al área espacial donde surte efecto el poder tributario de un Estado y, por ende, donde al darse cumplimiento al hecho generador del tributo, nace la obligación tributaria. Es en virtud de esto que se establece el principio de territorialidad, delimitando entonces el vigor de la normativa tributaria al sometimiento del espacio territorial del Estado¹; en tal sentido, la normativa tributaria se pronuncia estableciendo:

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país. La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional².

Se evidencia el reconocimiento del principio de territorialidad, no siendo privativo de nuestra regulación, sino por el contrario, teniéndose de esta manera en la mayoría de los ordenamientos jurídicos en el mundo; sin embargo, al las características del comercio electrónico desafiar los preceptos y disposiciones tradicionales, surge la necesidad de afrontar la fiscalidad en relación al internet, para cuyos fines se aplica la «concepción funcional de la potestad impositiva», entendida «la actividad reglamentaria del Estado se refiere, más que a los hechos restrictivamente limitados del territorio a las actividades de la comunidad humana a él sujeta»³, se busca entonces la imposición fiscal razonable en cuanto a la realidad plasmada, entendiendo el reconocimiento del Estado tanto de origen como de destino en las operaciones de internet. La realidad de la fiscalización de las operaciones realizadas en internet es que, probablemente, más de un Estado tendrían motivos suficientes para acreditarse el poder fiscal sobre el hecho; por ello, la actividad fiscal en cuanto a este modelo de comercialización, debe responder al acuerdo existente entre los Estados involucrados, aquel donde

1 Ruiz, A: La revolución del comercio electrónico y la tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109641.pdf>[Consulta: 2022, Septiembre 22].

2 Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 2020.

3 Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad» En Universidad Austral. Impuestos sobre el Comercio Internacional. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2003, pp. 43-78.

se origina la transacción, y el país destino de la misma; pudiendo incluso verse involucrado un país de tránsito⁴. Esto implica que, por las particularidades de las operaciones en internet, no sería razonable que cada Estado busque gravar separadamente cada operación en la que pudiera involucrarse alguno de sus ciudadanos o residentes, sino que, por el contrario, es recomendable que medie la regulación por acuerdos entre países, surgiendo entonces la siguiente interrogante, aún sin respuesta clara ¿cómo se regulan las operaciones de comercio electrónico multinacional?

3. Soberanía fiscal.

La soberanía fiscal, hace referencia al poder que reside en cada Estado en cuanto al ámbito tributario para fijar y diseñar su sistema tributario; quiere decir, que se trata de «la facultad o la posibilidad jurídica que tienen los Estados de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallen en sus jurisdicciones⁵». Como consecuencia de ello, los Estados están en su libre derecho de establecer e imponer tributos dentro de sus límites territoriales, a las personas, bien naturales o jurídicas, e incluso a entes económicos que pudiesen *-o no-* tener personalidad jurídica pero que, efectivamente, son nacionales o se encuentran residenciados en el país; esta facultad de imposición puede versar sobre los hechos que se estimen convenientes y sin más limitaciones que la normativa constitucional⁶.

Así pues, se entiende que cada Estado, en ejercicio de su soberanía fiscal, puede jurídicamente gravar las actividades que son realizadas dentro de sus límites territoriales, bien por sus nacionales o por ciudadanos de otros Estados⁷. Así pues, la soberanía fiscal establece, en primer término, el derecho privativo de cada Estado de hacer ejercicio de sus facultades tributarias, dentro de sus límites territoriales y, por ende, la obligación de ceñirse a su territorio en relación con el ejercicio de la potestad tributaria, sin poder exceder de éste; y, finalmente, el reconocimiento de la incidencia que pudiese provocar la manifestación de la potestad tributaria dentro de los límites territoriales de otro Estado⁸. En el caso venezolano, la soberanía fiscal se manifiesta a través de los órganos en función legislativa, ya que únicamente a través de leyes se podrá realizar la respectiva

4 Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad» En Universidad Austral. Impuestos sobre el Comercio Internacional. *op. cit.* p. 57

5 Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2004, pp. 67-97.

6 Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

7 Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

8 Gutiérrez, A: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4730438.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 19].

creación, modificación y supresión de los tributos, y lo que ello implica; es decir, la definición de los elementos de estos como el hecho imponible, la base de cálculo, alícuota y los sujetos⁹.

El ejercicio de esta facultad podría incidir y generar conflictos de índole internacional, cuando éste repercute en otros países; lo cual resulta, incluso, de la lógica propia de las transacciones comerciales, las empresas en búsqueda de expandirse comercializan con agentes que pudieran localizarse en otros Estados, lo cual ocasionará un conflicto internacional¹⁰. Ahora bien, tomando en consideración la naturaleza y características propias del comercio electrónico internacional, cada Estado en el ejercicio de su potestad tributaria podría gravar las operaciones propias de éste tipo de comercio, pudiendo causar situaciones de doble imposición o, para evitarla, el aumento en los niveles de evasión, afectando entonces el normal desarrollo de las operaciones electrónicas de comercio. Como se ha afirmado en anteriores oportunidades, la globalización como fenómeno de internacionalización ha trascendido en el ámbito de la fiscalidad, incluyendo aquí las operaciones de comercio electrónico internacional que, hasta ahora, no han sido abordadas para su regulación lo que las hace especialmente vulnerables, ameritando que sean de atención por parte de los Estados.

4. Criterios de vinculación

Los criterios de vinculación pueden definirse como los elementos capaces de producir una vinculación obligatoria fiscal entre un Estado (ahora sujeto activo), y una persona o ente económico (ahora sujeto pasivo); esto se traduce en la manifestación de la facultad impositiva radicada en el Estado¹¹. Esta definición de los criterios que generan el nexo entre un Estado y un sujeto pasivo se fundamenta precisamente en la facultad de definición radicada en cada país, de aquellos nexos que enlazan al contribuyente con un país en particular, y no otro; por tanto, no es suficiente que surja la obligación tributaria por el cumplimiento del hecho imponible, es indispensable que se cumpla alguno de los elementos vinculantes entre Estado-contribuyente¹².

En suma, los criterios de vinculación son aquellos factores que relacionan a los sujetos pasivos con un Estado determinado, siendo éstos seleccionados en

9 Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario. *op. cit.* artículo 3.

10 Gutiérrez, A: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición. *op. cit.*

11 Pedernera, J: Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf [Consulta: 2022, septiembre 19].

12 Vainstein, S: Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional. https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consulta: 2022, septiembre 19].

atención a los parámetros del ordenamiento jurídico, guiándose por razones económicas, políticas o sociales. En suma, para que la obligación tributaria nazca efectivamente, es necesario que se dé cumplimiento de los hechos imponibles descritos en la normativa y, a su vez, que exista ese nexo para con el Estado, sujeto activo.

Sin embargo, la definición de los criterios de vinculación no es establecidos de manera indiscriminada e ilimitada, sino por el contrario, la limitante principal de esta facultad tributaria se encuentra en la normativa constitucional. En este sentido, la Constitución, como norma suprema, se constituye como el fundamento y base de todo el ordenamiento jurídico venezolano, obligándose incluso a los órganos del Poder Público a acatar, respetar y someterse a ésta¹³; es por ello por lo que toda actuación, incluido el ejercicio de la facultad tributaria, se fundamenta en los preceptos y principios constitucionales; siendo estos el límite del ejercicio del poder tributario del Estado.

En otro orden de ideas, como se ha insistido, cada Estado tiene la potestad de definir los criterios de vinculación que consideren más convenientes, atendiendo a sus realidades jurídicas, políticas, económicas y sociales; con las dificultades que ello compete, fundamentado en los numerosos argumentos para establecer el nexo, se establece una suerte de clasificación de estos que busca agruparlos en dos grandes categorías: criterios subjetivos o personales y objetivos o reales¹⁴.

Los criterios objetivos responden al establecimiento del nexo en atención al lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, específicamente al lugar en donde se encuentra radicado el patrimonio o donde se generó el ingreso económico¹⁵; conocido también como el principio territorial o de la fuente. La justificación radica en la facultad jurídica con que cuenta el Estado de gravar las actividades que comporten cierto ingreso o enriquecimiento, así como actividades de consumo o que revelen cierta capacidad para contribuir¹⁶, expresadas como originadoras de la obligación tributaria, que sean producidos dentro de su territorio, con la finalidad de lograr la contribución a los gastos públicos. Se habla entonces de un ejercicio pleno de la soberanía fiscal por parte de los Estados, pero también puede reputar una variedad de inconvenientes, por ejemplo, ciertos comerciantes internacionales preferirán llevar sus mercancías a aquellos países donde no les resulte tan gravosa la operación, en consecuencia, se podría sectorizar ilegítimamente la distribución de mercancías

¹³ Asamblea Nacional Constituyente: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999. Artículo 7.

¹⁴ Vainstein, S: Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional. *op. cit.*

¹⁵ García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2008, pp. 1-66.

¹⁶ García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. *op. cit.* p. 17

a nivel internacional¹⁷.

Los criterios de vinculación objetivos presentan una importante dicotomía entre lo que respecta al aspecto interno y al aspecto externo, referenciado el primero de ellos a la efectiva aplicabilidad del ordenamiento tributario en un territorio determinado, lo que vendría significando el ejercicio de las facultades tributarias de los Estados dentro de sus límites territoriales; ahora bien, cuando se referencia al aspecto externo, se pretende analizar la eficacia, validez y posibilidad de aplicabilidad de la normativa fiscal en otros Estados, lo que a su vez implica ser estudiado desde un punto de vista material o formal. La materialidad se encarga de descifrar sobre la existencia, naturaleza y magnitud de límites territoriales en cuanto al ejercicio de la potestad tributaria, específicamente en cuanto a la vinculación con los hechos acaecidos fuera de su demarcación territorial; mientras que el aspecto formal busca específicamente analizar la existencia de dichos límites territoriales pero en relación directa con las pretensiones impositivas sobre operaciones realizadas fuera de su territorio; «la respuesta de la dogmática y de la jurisprudencia es también clara y precisa en el sentido de que el ejercicio de actividades soberanas, entre ellas la potestad tributaria, no puede ser efectuado directamente sin el consentimiento del Estado extranjero, sobre la base de un principio consolidado o costumbre internacional general¹⁸».

En otro orden de ideas, los criterios subjetivos se decantan por determinar el nexo en atención a las características de los sujetos, es decir, si son residentes o domiciliados, más no toma en consideración el lugar donde se da el cumplimiento al hecho imponible¹⁹. Se trata entonces del principio de «renta mundial o mixto»; por este, el Estado grava las operaciones no por el lugar donde éstas fueron realizadas, sino por la condición de ciudadano o de domiciliado, sin importar que éstas actividades sean realizadas fuera de sus fronteras. La aplicabilidad de éste criterio es bastante complicada por cuanto se entiende que los sistemas tributarios no están lo suficientemente desarrollados en la actualidad como para afrontar el gravamen fuera de los límites territoriales de los países, aun así, su aplicación ha sido la más frecuente hoy en día²⁰.

El caso venezolano, presenta la suerte de una aplicación ecléctica de ambos principios; se deduce a partir del artículo 11 del Código Orgánico Tributario, al someter la vigencia de la normativa tributaria al ámbito especial de la facultad radicada en los órganos legislativos nacionales, es decir, dentro de los límites territoriales; sin embargo, en este artículo se hace mención a la posibilidad de «gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional», lo

17 Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf> [Consulta: 2020, junio 18].

18 Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad». *op. cit.* p. 49.

19 García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. *op. cit.* p. 11.

20 Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. *op. cit.* p. 20.

cual sucede específicamente cuando el contribuyente en cuestión cumple alguna de las condiciones establecidas, a saber: ser venezolano, estar domiciliado o domiciliado en Venezuela, poseer establecimiento permanente o base fija en el país²¹. Para el cumplimiento cabal de esta disposición, se requiere un ejercicio de armonización tributaria y la promulgación de nuevos acuerdos internacionales para evitar la doble tributación.

4.1. Principios rectores en materia de tributación internacional.

Debemos iniciar con el principio de equidad y la justicia, entendiendo que «el sistema tributario debe ser equitativo y justo con los contribuyentes, esto es, equidad interindividua»²². En cuanto al ámbito internacional, debe entenderse que la tributación así impuesta vinculándose 2 o más Estados, debe otorgar una distribución justa en cuanto a los ingresos a que haya lugar, lo que será a su vez determinado por los acuerdos o tratados internacionales considerando ambas legislaciones²³ y, por supuesto, los derechos y garantías que son otorgados a los contribuyentes.

Asimismo, debe regir la neutralidad y eficiencia, esto significa que el sistema tributario no debe comportar un obstáculo para el flujo de las operaciones comerciales, es decir, «se requiere que los procesos económicos no se vean afectados por influencias externas, como la tributación»²⁴. Resulta lógico inferir que hay una preferencia por la neutralidad en los distintos sistemas tributarios, más aún cuando se trata de asuntos internacionales, entendiendo que los Estados se encuentran en la búsqueda incesante del incremento de las operaciones comerciales y los mercados, por su significancia en el ámbito económico nacional, debiendo entonces garantizarse que dicho aumento no se vea afectado por la tributación pero, a su vez, se protejan la recaudación fiscal, haciéndose un ejercicio de gravamen razonable; lo que va específicamente de la mano con el hecho de ser eficiente, en el sentido que, la tributación fiscal debe acarrear un menor costo para todos los involucrados, es decir, tanto contribuyentes como las administraciones tributarias.

Por otro lado, se entiende que la tributación internacional debe propugnar la promoción de relaciones económicas, comercio e inversión mutuos, lo que se traduce en que «el propósito primordial de los tratados de impuestos es el de promover el crecimiento económico a través de la inversión y tecnologías extranjeras»²⁵, lo que significa que el hecho de armonizar el tratamiento de ciertas situaciones de hecho en cuanto a su tributación, también debe perseguir el establecimiento de relaciones comerciales que sean especialmente beneficiosas

21 Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario

22 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. Colombia. Legis Editorial S.A., 2008.

23 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 42

24 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 42

25 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 44

para los involucrados en la negociación, devenido dicho beneficio en mayor inversión, tecnología y otros aspectos que podrían tener una especial significancia en aquellos países subdesarrollados²⁶.

No puede hablarse de tributación internacional sin hacer referencia especial a la prevención de la evasión fiscal. Uno de los objetivos principales de todos los tratados y negociaciones internacionales sobre fiscalidad es la lucha contra la evasión fiscal, evidenciado en los distintos modelos de tratos de impuestos de las diversas Organizaciones No Gubernamentales²⁷, trascendiendo de las distintas fronteras y convirtiéndose en un problema de índole internacional.

Finalmente, se referencia la reciprocidad, en el sentido que cada Estado cuenta con sus realidades y características propias que se ven atendidas desde el establecimiento de sus órdenes internos fiscales, pero, en materia fiscal internacional, la reciprocidad hace un llamamiento a la limitación de ciertos derechos tributarios con los que cuenta cada nación en cuanto a la recaudación con la finalidad de lograr una distribución de ingresos balanceada²⁸; se entiende entonces que los Estados involucrados deben manifestar su voluntad de acceder a realizar recíprocas concesiones con la finalidad de atender de una manera equilibrada a las realidades de cada uno de los involucrados, lo que busca como fin principal que, por ejemplo, aquellos Estados «más poderosos» no se impongan sobre aquellos menos representativos, abusándose entonces de las relaciones internacionales.

Los principios que deben regir el establecimiento y negociación de tratados o acuerdos internacionales pueden variar de uno a otro en el pleno ejercicio de las facultades de negociación de los involucrados, pero, se tienen los enunciados *ut supra* como los más aceptados y acogidos, inclusive, en los distintos modelos de tratados y demás instrumentos internacionales.

4.2. Principios que deben regir en las operaciones de comercio electrónico internacional.

La conferencia de Ottawa se encargó de hacer una consagración especial en cuanto a qué principios deben inspirar la imposición fiscal de las operaciones de comercio electrónico, existiendo coincidencias en cuanto a enunciación y enfoque en aquellos establecidos para la tributación internacional; presentándose en primer término la neutralidad, entendiendo que «la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria»²⁹, así, se toma en consideración lo enunciado sobre la tributación razonable pero haciendo la añadidura de la neutralidad entre el

26 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 44

27 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 44

28 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 47

29 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 20].

comercio electrónico y el comercio internacional, en el sentido que éstos deberán ser regulados de una manera balanceada, por ejemplo, sin beneficiar fiscalmente más a unas u otras operaciones de comercio por ser electrónicas o tradicionalmente entendidas, sino ser reguladas por igual, en un sistema tributario que permita el desarrollo y coexistencia de ambos tipos de comercio. En segundo lugar, se hace referencia a la eficiencia: «se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración»³⁰, implica que debe perseguirse la disminución de los costos en la tributación, tanto para la administración tributaria en sí, como para los contribuyentes, específicamente en lo que concierne a las operaciones de comercio electrónico.

Por otro lado, debe ser certera y simple la tributación, es decir, «las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación»³¹, sencillamente lo que se persigue es que los contribuyentes puedan «prever con antelación las consecuencias fiscales de las transacciones que pretenden efectuar»³².

Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=994938> [Consulta: 2022, septiembre 19].

«La efectividad y justicia deben también inspirar la tributación del comercio electrónico, en el entendido que «la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación»³³; implica que la tributación del comercio electrónico debe ser adecuada, bien desde el punto de vista de la determinación de la obligación tributaria cuando menciona -la cantidad correcta de impuestos-, y bien en cuanto a la adopción de políticas que eviten la evasión fiscal, debiendo lograrse su adaptación en la medida y la oportunidad correcta.

Finalmente, se enuncia la flexibilidad como principio, comprendiendo que «los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales»³⁴, lo que significa que el sistema tributario debe ser diseñado de una manera de permita su adaptación al desarrollo y cambios vertiginosos resultado de la constante evolución social gracias a la tecnología y sus diversas formas de afectar ámbitos como el comercial, significando que el atraso del mismo, afecta la correcta recaudación fiscal y, por consiguiente, la redistribución de la riqueza, considerándose además que los medios tecnológicos le brindan a su vez a las administraciones la posibilidad de evolucionar, adaptarse y, en fin, modernizarse, con la finalidad de ser más eficientes y eficaces.

30 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. *op. cit.*

31 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. *op. cit.* p. 4.

33 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2002). *op. cit.* p. 4.

34 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2002). *op. cit.* p. 4.

5. Conflictos que se pueden presentar

5.1. Evasión

La evasión sucede cuando: «habiéndose causado la obligación tributaria, el contribuyente se valga de formas jurídicas para evitar el pago del tributo u ocultar la verificación del respectivo hecho imponible»³⁵. Implica entonces que el contribuyente quebrante la ley con la finalidad de no pagar el importe causado a partir del cumplimiento del hecho generador, lo que, a su vez, puede materializarse mediante el ocultamiento voluntario y deliberado de aquellos elementos que puedan comprobar el acaecimiento del hecho imponible, que, en cualquiera de los dos casos, se comporta en una violación de las normas tributarias.

Es común que la evasión sea confundida con la elusión, sin embargo, cuentan con un elemento diferenciador fundamental: la violación de la ley. La característica más importante y que, constituye el mayor diferenciador de la elusión, es que el contribuyente manifiesta la voluntad de defraudar la normativa tributaria, sea por acción u omisión, para así disminuir la carga fiscal, incluso hasta el punto de no generarse importes pendientes a favor del Estado; mientras que la elusión se realiza a partir de fórmulas jurídicas legítimas³⁶.

5.2. Elusión

La elusión fiscal comporta una de las diversas conductas defraudadoras del sistema tributario y, por ende, dañinas para la recaudación fiscal. Esta implica «la utilización de formas negociales o estructuras jurídicas atípicas o indirectas, aunque perfectamente legítimas, con la finalidad de eliminar o reducir la carga fiscal»³⁷. En suma, el contribuyente emplea algún mecanismo legal y socialmente aceptado con un fin distinto y perjudicial, que es disminuir el importe tributario que está obligado a enterar a las arcas del Estado; comportando la legalidad y legitimidad del método, la característica principal de la elusión.

En este sentido, la fórmula jurídica empleada, a pesar de ser legal, no tiene sentido económico, jurídico o práctico, más aún cuando el resultado obtenido pudo haber sido igualmente logrado mediante el empleo de la fórmula jurídica esperada o típica en el caso particular; sin embargo, debe delimitarse qué puede calificarse como defraudador del sistema tributario, en el sentido que la búsqueda de la reducción de la carga fiscal, por sí sola, no comporta una conducta elusiva, ya que podríamos hacer mención a innumerables situaciones en que los contribuyentes se han procurado obtener mejores condiciones fiscales a partir

35 Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2013, pp. 914-919.

36 Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. *op. cit.*

37 Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. *op. cit.*

de las políticas de planificación tributaria sin quebrantar el orden fiscal; sin embargo, cuando el contribuyente evita realizar o implementar ciertos elementos contractuales que, en caso de hacerlo la carga fiscal incrementaría en consideración de las que sí fueron aplicadas, y esta última no se considera «jurídicamente razonable para obtener el resultado fiscal querido»³⁸.

5.3. Doble tributación internacional

La doble tributación internacional se entiende como «aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo período imponible y por la misma causa»³⁹, debiendo tratarse entonces de un fenómeno en el que se grave a partir de impuestos iguales o equivalentes a un mismo hecho que se entienda como hecho imponible, en la misma fracción de tiempo y de la cual más de un Estado reclame su ejercicio soberano de la potestad tributaria⁴⁰.

Ahora bien, debe diferenciarse lo entendido como doble imposición jurídica a doble imposición económica, siendo el primero de éstos aquella en que «existe identidad en los sujetos pasivos (contribuyentes) en los impuestos que le aplican»⁴¹, mientras que la doble imposición económica es aquella en la que:

...una misma renta, capital o patrimonio está sujeto a imposición durante un mismo período, pero por parte de contribuyentes distintos, y puede ser por impuestos disímiles pero que recaen sobre la misma base imponible en virtud de la aplicación de dos sistemas tributarios distintos⁴².

Asimismo, el comercio electrónico internacional por el hecho de ser poco abordado para su regulación, y su propia naturaleza transnacional, presenta una situación ideal en la que los Estados podrían reclamar su competencia por vinculación con el contribuyente que lleva a cabo la operación mercantil electrónica que, por su internacionalización, podría causar dicho mismo reclamo por parte de otro Estado, lo que pudiera ocasionar un excesivo gravamen en el patrimonio del contribuyente⁴³.

³⁸ Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. *op. cit.*

³⁹ Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

⁴⁰ Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. *op. cit.*

⁴¹ Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

⁴² Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

⁴³ Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. *op. cit.*

5.4. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios

Las empresas que ejecutan sus actividades económicas dentro del territorio de un país determinado cumplen con los parámetros establecidos como hecho generador de algunos tributos definidos previamente por la legislación, como el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado y algunos tributos de orden estatal y municipal; estos se traducen en ingresos para el Estado y, por ende, mayor disponibilidad económica del mismo para lograr el cumplimiento de sus fines. Sin embargo, cuando dichos ingresos se generan en el marco de un sistema tributario en extremo gravoso, con lagunas y carencia de control por parte de la Administración Tributaria, algunos agentes económicos aprovechan de estos espacios grises para trasladar dichos ingresos a otro país donde el sistema sea más amigable para ellos, es decir, que la carga impositiva sea menor y puedan aumentarse los beneficios obtenidos a su favor⁴⁴.

En suma, «se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales que aprovechan las lagunas y los desajustes en las normas fiscales para evitar el pago de impuestos»⁴⁵. Las pérdidas económicas de los países en virtud de esta distorsión en la recaudación son gravísimas para el mantenimiento del Estado, la OCDE ha situado estas pérdidas en aproximadamente entre 100 y 240 mil millones de dólares anualmente, y es precisamente allí donde radica la importancia de generar propuestas y alternativas manejables internacionalmente para así abordar definitivamente los problemas de recaudación relacionados⁴⁶.

6. Aplicabilidad de los criterios de vinculación y la estructura del Impuesto al Valor Agregado al comercio internacional

El comercio electrónico internacional es un fenómeno que no se detendrá y que, por consiguiente, seguirá desarrollándose; por ello, debe buscarse necesariamente la manera ideal en que éstas operaciones puedan ser reguladas sin entorpecer su crecimiento, en virtud de su significancia en las economías del mundo. Así, «la época que vivimos en la actualidad se caracteriza por la concientización acerca de la importancia que las Tecnologías de la Información y la Comunicación, tienen para el manejo de los más diversos aspectos de la vida cotidiana»⁴⁷; esto implica necesariamente que los Estados se avoquen a la

44 Salas F. (2018). Medida para prevenir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de empresas en el mercado digital en Argentina

<http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC130039.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 25].

45 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s/fa). ¿Qué es BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [Consulta: 2022, Septiembre 25].

46 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s/fa). ¿Qué es BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [Consulta: 2022, Septiembre 25].

47 Arrieta Z., M. (2015). Comercio electrónico y redes sociales: nuevo paradigma negocial. Revista Derecho y Tecnología [Revista en línea], (1/2015). Disponible: <http://www.ucat.edu.ve/> [Consulta: 2020, Junio 18]

efectiva regulación tributaria de las operaciones comerciales electrónicas. Precisamente por la internacionalización de las operaciones de comercio electrónico, se generan una serie de inconvenientes en cuanto a la tributación en las mismas, que resultan siendo coincidentes en todos los países involucrados, causados por la ausencia de regulación en éste ámbito, razón por la cual ha surgido el interés por los países más desarrollados y las más grandes organizaciones del mundo, como es el caso de Estados Unidos y la Unión Europea. Pero, la respuesta a dichos problemas en la tributación no puede darse de manera unilateral⁴⁸, se ha evidenciado a lo largo de la presente investigación que, para la correcta recaudación tributaria de las operaciones comerciales electrónicas, es necesaria una armonización internacional para solucionar los inconvenientes propios de ella, como la determinación del origen, así como también para atender a los posibles problemas fiscales, como la doble imposición internacional.

Han surgido distintas posturas que han tratado de dar respuesta a la imposición en las operaciones de comercio electrónico, estableciendo desde su entendimiento como zona franca y, por consecuencia, la aplicación de tasas del 0% impositiva⁴⁹, que sería altamente dañina para las economías nacionales, por cuanto se priva de percibir ingresos fiscales significativos por la frecuencia y aumento de dichas operaciones; así como también tendencias que buscan la creación de tributos especiales aplicables a dichas operaciones, pero resulta lógico acoger la tercera postura que es la de la no creación de nuevos tributos, sino la aplicación de los ya existentes⁵⁰.

Es importante considerar que el tributo a imponer debe permitir el desarrollo del mercado digital, es decir, bajo ningún concepto puede comportar un obstáculo para las operaciones comerciales electrónicas y su cabal crecimiento o desarrollo. Por ello se ha entendido la necesidad de que éstas prácticas sean cada vez más asimiladas a las de comercio internacional tradicional. Asimismo, se entiende que dicho sistema tributario aplicable debe ser neutro y, a su vez, otorgar seguridad jurídica, siendo simple y certero, ya que de esta manera se entiende que se puede garantizar cabalmente que las condiciones de mercado no se ven significativamente afectadas y que se establece equidad entre todos los comerciantes del globo⁵¹.

Así las cosas, se ha considerado la aplicación de los impuestos indirectos, específicamente del Impuesto al Valor Agregado con la finalidad de gravar las actividades de comercio electrónico que, por un lado, garanticen la recaudación por los Estado pero que también protejan la actividad comercial. Ahora bien, en

⁴⁸ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

⁴⁹ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

⁵⁰ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

⁵¹ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

lo relativo a la aplicabilidad del I.V.A. deben considerarse dos reglas de atribución, a saber: el principio de destino y la regla del origen. El principio de destino implica que «la tributación con IVA debe ejercerse en el lugar en el que se produce efectivamente el consumo de los bienes y/o servicios cuya venta o suministro hacen nacer la obligación tributaria»⁵², mientras que la regla del origen entiende que la imposición con IVA debe ejercerla el Estado en el cual se producen los bienes o desde el que se suministran los servicios⁵³.

El más aplicado en la actualidad es el principio de destino, pero esto no significa que su aplicación sea generalizada lo que precisamente marca el inicio de circunstancias que impiden la regulación internacional del I.V.A., por ello, la Unión Europea ha estado trabajando en un sistema para la unificación de la aplicación del I.V.A. dentro de la extensión de los países miembros, que se fundamenta en que:

...un sujeto que esté registrado en dicho Régimen simplificado en determinado Estado de la Unión Europea (Estado de Identificación), podrá declarar electrónica y trimestralmente las operaciones que ha realizado a favor de adquirentes de otros Estados Miembros (Estados de Consumo), así como calcular y pagar el IVA generado por dichas operaciones, de manera que tanto esas declaraciones como el impuesto satisfecho sean enviadas al Estado de Consumo. De esta forma, se garantiza la uniformidad en el sistema de recaudación del IVA mediante la aplicación del principio de destino, perfilado como el más idóneo para determinar la gravabilidad de las operaciones sujetas a impuestos indirectos⁵⁴.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico generó un proyecto con la finalidad de hacer frente a los problemas de la tributación internacional y, entre ellos, a la elusión. Para hacer frente a ellos, estableció 15 acciones con la finalidad de brindar una guía normativa a los Estados implementadores en el proceso de abordar la evasión y, en consecuencia, asegurar y proteger la recaudación a partir de las actividades económicas generadoras de obligaciones tributarias; considerándose algunas de ellas como estándares mínimos de cumplimiento. Así las cosas, se hace especial mención - *en primer término*- a la acción 1, donde se establecen los retos de la imposición en la economía digital; concluyendo la OCDE la inmensa dificultad que se presenta para la imposición, debido a lo cambiante y variante de la economía digital, más aún en atención al arraigo que presenta en el quehacer social, al punto de migrar el comercio tradicional, a métodos propios de las operaciones de comercio electrónico; asimismo, la misma naturaleza del empleo del internet,

52 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2016, pp. 119-164.

53 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.*

54 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.* p. 126.

ha aumentado los riesgos de evasión y, por ende, ha impactado significativamente los procesos de recaudación, por ello, se han elaborado normas y mecanismos de implementación dirigidos a facilitar la imposición sobre valor añadido (IVA)⁵⁵. Sobre esto, se señala que «la política fiscal de los distintos Estados tiene que ser desarrollada de forma coordinada entre las jurisdicciones. Es necesario establecer coherencia entre las normas tributarias existentes para evitar los actuales problemas»⁵⁶.

Por otro lado, la acción 2 busca neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; esto se traduce en que se generen normativas, mecanismos y convenios dirigidos a evitar la doble imposición generada por los desajustes entre dos Estados involucrados en un proceso impositivo. Al neutralizar los efectos fiscales del desajuste sin interferir en el uso de los instrumentos o entidades híbridas, las normas se limitarán a reprimir el uso de dichas transacciones como herramienta BEPS, pero no provocarán un impacto adverso en el comercio transfronterizo y la inversión⁵⁷. Implica que se establezcan nuevas estrategias y mecanismos para abordar los problemas de la doble tributación y demás fenómenos que afectan especialmente al comercio internacional que bien podría tratarse incluso del comercio electrónico transfronterizo.

En tercer lugar, se establece la necesidad de impedir el empleo abusivo de los convenios internacionales, mediante el refuerzo de las normas para evitar el *treaty shopping*, es decir, de la búsqueda del convenio más favorable; por lo cual, se generan nuevas normas que proporcionan cláusulas de salvaguarda para prevenir el abuso de los convenios, así como también la implementación de un convenio tributario de la OCDE con la finalidad de generar una armonización y claridad en cuanto al empleo de los convenios, principalmente para evitar su uso como mecanismo para causar una doble imposición⁵⁸. En suma, el trabajo internacional debe ser equilibrado, lo que necesariamente implica que se evite el trato diferenciado o más beneficioso para uno o unos de los involucrados, debido a que la armonización fiscal sólo podrá lograrse a partir del equilibrio logrado en los acuerdos internacionales entre los involucrados.

Finalmente, la acción 15 busca desarrollar un instrumento multilateral que recoja en su cuerpo normativo las medidas del proyecto BEPS con la finalidad

⁵⁵ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 24]

⁵⁶ Álamo Cerrillo, R: La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario.

<http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail?sid=22753cb3-475e-4f6f-b419-28a94146ea2d@sessionmgr4008&vid=2&format=EB&rid=1#AN=1447057&db=e000xww> [Consulta: 2020, Marzo 19].

⁵⁷ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *op. cit.* p. 15.

⁵⁸ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *op. cit.* p. 17.

de generar la armonía tributaria que se requiere para hacer frente a esta problemática; esta resulta siendo viable y deseable para alcanzar el resultado de armonización requerido para reducir las pérdidas generadas a partir de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; para ello, se ha convocado un grupo *ad-hoc* para el análisis y evaluación del mismo⁵⁹.

Por otro lado, el I.V.A. responde a una naturaleza meramente territorial, implica que la mayoría de los sistemas aplica, inicialmente, el principio de la territorialidad para hacerse la acreencia de la obligación tributaria, pero, en el caso específico del comercio electrónico internacional se torna en una situación de difícil control, presentándose como un verdadero

desafío para su regulación fiscal⁶⁰. Así, la aplicación de uno u otro criterio de vinculación, «va a determinar, en definitiva, el Estado que va a ejercer la tributación, lo que, en materia de imposición indirecta, incluso en las transacciones comerciales de bienes y servicios por canales tradicionales, plantea enormes problemas prácticos»⁶¹. Ésta problemática debe ser respondida a través de la armonización internacional, como se ha decantado la Unión Europea en cuanto su regulación, por considerar que es necesario normativizar la situación, en tal sentido, en cuanto a Venezuela se refiere, puede entenderse que las normas jurídicas tributarias actuales son suficientes para gravar las actividades de comercio electrónico dados dentro de los límites territoriales, pero, sigue sin respuesta cierta la solución a las circunstancias de comercio electrónico internacional.

7. Consideraciones finales

En primer término, se concluye que el comercio electrónico internacional, comporta un fenómeno actualmente en auge y que cada vez aumenta en cuanto a su frecuencia, además de su magnitud y significancia económica y que, a su vez, debe entenderse como toda actividad u operación netamente mercantil llevada a cabo entre dos o más sujetos que bien puede tratarse de personas naturales, como de personas jurídicas, regulares o no, así como también cuando uno de éstos sujetos sea algún ente gubernamental. Dichas prácticas u operaciones deben ser de carácter transfronterizo, lo que implica que excede de las limitaciones territoriales de un Estado, vinculando a dos o más países del globo, fundamentado en el traslado de la mercancía, por las entidades empleadas para los pagos o por la ubicación de los sujetos involucrados. Es importante considerar que para que se entienda como electrónico este debe ser realizado, por lo menos parcialmente, a través de medios telemáticos, lo que implica que

59 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *op. cit.* p. 20.

60 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.*

61 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.* p. 124.

el hecho de que el pago y la entrega de mercancías se realice por medio distinto no afecta a dicha calificación, siempre que el proceso restante se haya realizado a través de los medios de telecomunicaciones.

Además, a nivel internacional existen una serie de instrumentos que buscan dar regulación a sectores relativos al comercio electrónico, principalmente otorgados por organismos 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. 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. Ahora bien, en lo relativo a la regulación del comercio electrónico internacional se puede afirmar que es realmente escasa, debiéndose los mayores avances a la Unión Europea como órgano supranacional, con potestad para establecer directrices que deben ser acogidas por todos los países miembros, y que aún se mantienen trabajando activamente para lograr una efectiva regulación armónica sobre el comercio electrónico internacional. Los países miembros enajenan parte de su soberanía fiscal a la Unión Europea con la finalidad de armonizar la regulación y la imposición en dichas operaciones transfronterizas.

Asimismo, como se ha insistido, los Estados tienen plena libertad para determinar el criterio de vinculación que mejor se adecúe tanto a sus realidades sociales, como a su legislación vigente, pero, es precisamente ésta dispersión de criterios de vinculación aplicados los que han originado problemáticas de índole mundial como la doble imposición internacional que, también puede comprender a los operadores de comercio electrónico transfronterizo. Ahora bien, específicamente sobre la tributación internacional del Impuesto al Valor Agregado, se han señalado dos criterios en específico, a saber, el principio de destino y la regla del origen, de manera similar los Estados deberán determinar cuál será el criterio acogido por ellos, lo que hace estricta e imperiosamente necesaria la armonización internacional, por lo menos de manera bilateral, con la finalidad de esclarecer la situación tributaria de los agentes de comercio electrónico, así como de los Estados mismos sobre el conflicto en cuanto a la acreencia de la obligación tributaria nacida con ocasión al comercio internacional.

En suma, se señala la existencia de cuatro criterios de vinculación, dos generales (principio de territorialidad y principio de renta mundial), y dos específicos del Impuesto al Valor Agregado (principio del destino y regla del origen) que serán discrecionalmente determinados por el Estado en pleno ejercicio de su soberanía fiscal, pero, éste ejercicio puede traer problemáticas a nivel internacional, pudiendo presentarse conflictos de acreencia, es decir, en la forma en que se determina la subjetividad jurídica activa fiscal, en cuanto al comercio electrónico internacional se refiere. Las soluciones a los conflictos de

acreencia deben ser resueltos a partir del empleo de los acuerdos y negociaciones internacionales, bien bilaterales o multilaterales, que den cabida a una efectiva armonización en cuanto a las situaciones específicas de determinación de la subjetividad activa fiscal, así como también de otros asuntos de interés vinculados, como el caso de la distribución de ingresos fiscales.

Para dar efectiva solución, y considerando la frecuencia de dichas operaciones en el continente americano, puede resultar adecuada la creación de un órgano supranacional a nivel continental, específicamente regulador de los asuntos de comercio electrónico internacional, con la finalidad de armonizar la imposición a las operaciones de comercio electrónico transfronterizo que acaezcan dentro de América, debiendo entonces los Estados, para lograr dicha regulación, enajenar parte de su soberanía fiscal para finalmente acogerse a los parámetros establecidos por el órgano supranacional en materia de imposición al comercio electrónico internacional, y lograr un sistema tributaria acorde, balanceado y garante-protector de la recaudación fiscal en América.

8. Referencias Bibliográficas

- Álamo, R: La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario. <http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail?sid=22753cb3-475e-4f6f-b419-28a94146ea2d@sessionmgr4008&vid=&format=EB&rid=1#AN=1447057&db=e000xww> [Consulta: 2020, Marzo 19].
- Arrieta Z., M: «Comercio electrónico y redes sociales: nuevo paradigma negocial». *Revista Derecho y Tecnología*, 1/2015. Táchira, Universidad Católica del Táchira, 2015.
- Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 2020.
- Asamblea Nacional Constituyente: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.
- Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2013, pp. 914-919.
- Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2016, pp. 119-164.
- García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2008, pp. 1-66.
- Gutiérrez, A: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4730438.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 19].
- Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/>

- [Tesis14.pdf](#) [Consulta: 2020, Junio 18].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Acciones BEPS <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: ¿Qué es BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 20].
- Pedernera, J: Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf [Consulta: 2022, Septiembre 19].
- Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=994938> [Consulta: 2022, Septiembre 19].
- Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. Colombia. Legis Editorial S.A., 2008.
- Ruiz, A: La revolución del comercio electrónico y la tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109641.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad» En Universidad Austral. *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2003, pp. 43-78.
- Salas, F: Medida para prevenir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de empresas en el mercado digital en Argentina (Tesis). <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC130039.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos : Proyecto BEPS, sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 20]
- Sol G, J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». En *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2004, pp. 67-97.
- Vainstein, S: Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional. https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consulta: 2022, Septiembre 19].