

Mariana del Valle
Buitrago Rodríguez¹

Espacialidad de empresas virtuales en comercio electrónico directo gravado con impuesto al valor agregado venezolano

Recibido: 20-12-2015

Aceptado: 18-06-2016

RESUMEN

Las tecnologías de la información y comunicación alteraron la tradicional manera de realizar los actos de comercio en el orbe. En Venezuela, la realización de actos de comercio electrónico interesa tanto al ámbito mercantil (por la diversidad de operaciones comerciales que pueden llevarse a cabo), como al ámbito tributario (por la posibilidad de recaudar impuestos a través de esa actividad comercial virtual o digital). Por ello, el presente trabajo se encuentra enmarcado dentro de uno de los impuestos más importantes en la tributación venezolana, vale decir, el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), ya que el propósito general está dirigido a describir el aspecto espacial del prestador y receptor de servicio, sin establecimiento físico, en operaciones de comercio electrónico directo gravadas con I.V.A. venezolano, a los fines de aclarar dudas a la gerencia de empresas y sus usuarios. Metodológicamente, este trabajo asienta sus bases en una investigación cualitativa documental, bajo los lineamientos de un diseño de tipo jurídico descriptivo. Se obtuvo como resultado el análisis de las diversas opciones que pueden existir de ubicación física de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria (bien como prestador o receptor de servicios). Empero, si el prestador y el receptor del servicio tienen una empresa virtual sin domicilio fiscal en el país, la legislación venezolana, no ha dispuesto solución idónea para dicho supuesto.

Palabras clave: tributos, legislación mercantil, administración, Venezuela.

ABSTRACT

Spatiality virtual enterprises in commerce with direct taxed value added tax Venezuela

The information technology and communication altered the traditional way of making commercial transactions in the world. In Venezuela, carrying out acts of commerce, interested in both the commercial sphere (for the diversity of commercial operations that can be performed) as to taxation (for the possibility of raising taxes, through this virtual trade or digital). Therefore, this paper is framed within one of the most important taxes in the Venezuelan taxation that is, the Value Added Tax (VAT) as general purpose is aimed at describing the spatial aspect of the provider and receiver service without physical establishment in direct e-commerce transactions subject to VAT Venezuela, in order to answer questions on the management of companies and their users. Methodologically, this work stands documentary bases in qualitative research, under the guidance of a legal nature descriptive design. Analysis of the various options that may exist physical location of the payers of the tax legal relationship (either as a provider or recipient of services) was obtained as a result. However, if the service provider and the service receiver have a virtual company without offices in the country, Venezuelan legislation has not provided ideal solution for such a case.

Key words: taxes, commercial law, administration, Venezuela

1. Introducción

¹ Profesora asociada a dedicación exclusiva del Departamento de Ciencias Administrativas y Contables, Núcleo Universitario Pedro Rincón Gutiérrez del estado Táchira, de la Universidad de Los Andes (ULA), Venezuela. Regenta las cátedras de Instituciones Financieras, Derecho Mercantil y Legislación Mercantil. Abogada (UCAT - Venezuela). Especialista en Derecho Procesal Civil (Universidad Santa María - Venezuela). Especialista en Derecho Mercantil (ULA - Venezuela). Especialista en Derecho Mercantil, opción Tributos Empresariales (ULA - Venezuela). Correo electrónico: buitragomariana@gmail.com

El comercio y la globalización han abierto mayores posibilidades de realizar novísimas actividades mercantiles gracias a la inclusión de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) en el giro normal de la actividad comercial. Con base en ello se dio paso a lo que se conoce en la actualidad jurídica, económica y transaccional, como el comercio electrónico.

A nivel mundial esta situación ha puesto en crisis conceptos y figuras jurídicas que siguen las ideas y normas del pasado. Al efecto, el derecho mercantil fue trastocado básicamente en elementos como: el estatuto de los empresarios y sus actividades específicas, modalidades de pagos, entrega del objeto de negociación, localización del negocio en el mercado, entre otros; así como también, lo concerniente a la tributación, por emerger conceptos como: facturación electrónica, actos gravables electrónicos, legislación internacional aplicable, adquisición de bienes y adquisición de servicios, lugar de realización del hecho imponible, entre otros.

La importancia de este trabajo radica en el hecho de que en Venezuela, exigua es la regulación legal que introduce el uso de las TIC en materia de tributación en relación con el comercio electrónico. Al efecto, normas jurídicas tributarias como: el Código Orgánico Tributario (que establece la facultad a la Administración tributaria para tramitación de procedimientos y actos administrativos por medios electrónicos); la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, (que contempla los servicios comprendidos en la legislación de transferencia tecnológica); y el Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (que se refiere a la factura electrónica), no son suficientes como labor legislativa para regular el comercio electrónico.

Por ello, el propósito del presente trabajo está referido a indicar que en materia del I.V.A., la legislación venezolana deja aspectos prácticos sin regular; sin embargo, los mismos deben preverse como una respuesta anticipada contra futuras contingencias en la transaccionalidad de empresas virtuales y con ello aclarar dudas prácticas a las gerencias de empresas y sus usuarios.

Verbi gratia, en lo referente a la determinación de la espacialidad de las empresas virtuales que prestan servicios por medio de operaciones de comercio electrónico directo u *on-line*, a empresas receptoras de un servicio tecnológico a título oneroso que carecen de establecimiento físico.

2. Comercio electrónico directo u *on-line*

2.1. Concepto de comercio electrónico directo u *on-line*

El comercio electrónico directo u *on-line*, "comprende lo que se conoce como el comercio electrónico directo, puesto que tanto el pedido de bienes o la prestación de servicios, pagos y suministros se realizan en línea, por permitir la digitalización de las operaciones totalmente en la red". (Buitrago, 2014, p. 159).

De allí que el comercio electrónico directo u *on-line* debe entenderse como, la particular manera de realizar transacciones comerciales o intercambio de bienes y servicios, llevados a cabo en tiempo real, entre participantes que no requieren de la presencia física, pero, que interactúan de manera directa en un

área sin espacio definido conocida como el ciberespacio, gracias a la usanza de mecanismos electrónicos o al intercambio electrónico de datos.

Todo ello para realizar las diversas actividades transaccionales que comprenden las operaciones previas y posteriores que se desencadenan entre la oferta y la demanda hasta la concreción del acto jurídico de la compra-venta; y consecuentemente, dar paso, a un mercado en el que la desmaterialización, virtualidad, intangibilidad e incorporeidad del bien o servicio prestado son las figuras que marca el orden del día.

2.2. La fiscalidad y los hechos imponible del comercio electrónico directo u on-line en el I.V.A. venezolano

La fiscalidad es definida como "... sistema fiscal o conjunto de leyes relativas a los impuestos" (Diccionario de la Real Academia Española, 2001, s/p); es decir, comprende la totalidad de instrumentos legales vigentes de un país determinado, establecidos por el poder de imperio del Estado. Estos instrumentos legales relativos a impuestos, tienen por objeto poner una carga a los sujetos pasivos en una relación jurídica tributaria.

Esta carga tributaria se origina por el acaecimiento de un hecho imponible previsto en la norma, y conlleva la recaudación de las prestaciones monetarias que influyen en la estructura social de un país, que en un todo coadyuva a los fines (remotos y próximos) del Estado. De allí que la fiscalidad:

... no debe entenderse aisladamente como un conjunto de normas ya que, dicha figura engloba instituciones políticas y jurídicas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de la universalidad de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) que aplica en un momento determinado, un Estado. (Buitrago, 2014, p. 160)

En Venezuela el I.V.A. tiene importancia capital a razón de las innumerables actividades u operaciones mercantiles que pueden desarrollarse y ser gravadas con el referido tributo. Sin embargo, no todas las actividades previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado Venezolano del año 2014, pueden ser entendidas como supuestos de hecho imponible del comercio electrónico directo u *on-line*. A razón de lo antes mencionado, debe hacerse una precisión referente al objeto considerado dentro de los supuestos fácticos contemplados en la ley venezolana que rige la materia.

Si se trata de un supuesto fáctico referente a un objeto que conlleve bienes muebles, corporales o tangibles, en operaciones de venta, importación, exportación y prestaciones de servicios, debe precisarse que no puede llevarse a cabo el comercio electrónico directo u *on-line*, pues la naturaleza del bien no permite la concurrencia de las fases previas y posteriores por medios electrónicos directos, ya que la corporeidad del bien exige la materialización de las operaciones.

En tanto, si el supuesto de hecho contempla que la operación se lleva a cabo a través de un bien objeto que reviste características de incorporeidad,

intangibilidad o es desmaterializado, se podrá realizar comercio electrónico directo u *on-line* gracias a las particularidades de la naturaleza del bien. En tal sentido, la operación se centrará en la cesión de derechos de bienes incorporeales, tales como: cesión o licencia de uso de programas de computación, *software* o servicios tecnológicos. Esa transmisión de derecho en cualquiera de los casos mencionados forma parte de los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales del impuesto en referencia.

2.3. Aspecto espacial del hecho imponible en el comercio electrónico directo u *on-line*

2.3.1. Generalidades

Al realizar operaciones comerciales, la regla general para la determinación del lugar de las operaciones en el I.V.A. venezolano, no es más que "... lo previsto en la legislación interna del vendedor del bien o servicio, si estamos dentro de la misma jurisdicción, y en caso de las exportaciones, se deberá tomar en consideración lo dispuesto por la legislación interna del adquirente" (Alvarado, 2001, p. 48). El criterio antes mencionado se resume en el hecho de que, el tributo se grava en el lugar del destino o aprovechamiento de los bienes y servicios.

Sin embargo, el precepto referido puede quedar trastocado con la realización de operaciones de comercio electrónico directo u *on-line* debido a que, en Internet, no existe realmente un territorio físico establecido que deba someterse a una determinada jurisdicción.

En efecto, "... el aspecto espacial indica el lugar de realización del hecho imponible, en otras palabras, la delimitación del ámbito geográfico en el cual aquel producirá sus efectos." (Buitrago, 2000, p. 28); por ello, vale preguntarse si en la legislación venezolana existe un dispositivo legal que regule el aspecto espacial del hecho imponible en el comercio electrónico directo u *on-line*? En este punto resulta oportuna la siguiente aseveración:

En cuanto al elemento espacial, se dice que el comercio electrónico se desarrolla en el ciberespacio, la verdad es que dicha denominación corresponde, a mi modo de ver, al efecto que se logra de utilizar un medio electrónico para la realización, entre otros, de actos y negocios mercantiles, quizás como un nuevo mercado. Entendido de esta manera, puede observarse que el comercio electrónico se desarrolla bien al interior de un país o vinculando ciudadanos de diversos Estados en torno a bienes, caso en el cual sería necesario remitirse a las convenciones internacionales pero en todo caso bajo el marco de vigencia de la ley en el espacio, sin que por ello pueda decirse que se sorteada una dificultad que ofrece el comercio electrónico: en qué lugar se considera perfeccionado el acto? (Buitrago, 2000, p. 30).

Esta opinión doctrinal debe ser tomada en cuenta, pues al realizarse actividades de comercio electrónico directo, digital, u operaciones electrónicas desde principio a fin, no se verifica un ámbito espacial físico, pues Internet es un espacio virtual para la prestación de servicios inmateriales, intangibles e incorporeales, y, por ello, no es posible ubicar físicamente tal entorno.

Sin embargo, la prestación de servicios de bienes inmateriales a través de comercio electrónico directo u *on-line*, debe tener legalmente una determinación del lugar de la operación realizada, a efectos de que sea gravada por el I.V.A.

2.3.2. Del proyecto de Ley de Comercio Electrónico en Venezuela

2.3.2.1. Generalidades

La Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, el día 4 de noviembre del 2014, aprobó en plenaria, el proyecto de Ley de Comercio Electrónico en primera discusión, que, a manera general, expresa la regulación del comercio electrónico en la República.

El contenido del Artículo 18 del proyecto de ley referido, interesa al presente trabajo, pues propone la obligación que tiene el proveedor o prestador de bienes o servicios al inicio de la contratación de indicar el domicilio. Al efecto, el redactor de la norma *ejusdem* en el numeral 9 expresa: "Domicilio del proveedor a efectos legales". De la misma forma, llama la atención el contenido del Artículo 25 del referido proyecto de ley, que expresa la obligatoriedad de obedecer las leyes de la República, y cuyo tenor es el siguiente:

Artículo 25. La proveedora o el proveedor de servicios de internet y la proveedora o proveedor, prestadora o prestador de bienes o servicios que operen en la República Bolivariana de Venezuela se obligan a obedecer las leyes de la Republica, incluso en los casos en los que no estén instaladas en el país;...

En pocas palabras, ambos dispositivos del proyecto de ley estudiado prevén exigencias para el proveedor de bienes o servicios de Internet, sea éste o no empresa constituida legalmente en la República Bolivariana de Venezuela o fuera del territorio nacional. A saber, estos miramientos versan en la obligatoriedad de indicar la ubicación que debería tener este sujeto como oferente, y, el sometimiento a las leyes vigentes en la república.

Es decir, los dispositivos *supra* mencionados emergen de la falta de previsión legal en la República Bolivariana de Venezuela de un instrumento prescrito que precise las incidencias de los aspectos de ubicación espacial del prestador de bienes y servicios en operaciones de comercio electrónico directo u *on-line*; y que pueden ser gravadas con algún tributo venezolano, destacando en este punto el I.V.A.

2.3.2.2. Del prestador de bienes y servicios y su obligatoriedad de indicar establecimiento en Venezuela

Los prestadores de bienes y servicios como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria tienen una serie de deberes y obligaciones referentes a la determinación del establecimiento o ubicación real dentro de la República Bolivariana de Venezuela y que están contenidos en instrumentos legales venezolanos como la Ley del IVA y el proyecto de Ley de Comercio Electrónico. Al respecto, el Artículo 51 de la Ley del IVA contiene, como deber formal del

contribuyente, individualizar cada uno de los establecimientos siempre y cuando el prestador o empresa, tenga más de un establecimiento en los que realice operaciones gravadas con IVA.

Sin embargo, la Ley del IVA no contempla la obligación o deber formal de indicar cualquier otro dato que permita ubicar por otros medios (incluidos los electrónicos) al prestador de bienes y servicios en operaciones de comercio electrónico directas u *on-line*, sea empresario o no. Para hacer frente a este vacío de ley, el redactor del Artículo 33 del proyecto de Ley de Comercio Electrónico aprobado en primera discusión en la Asamblea Nacional, advierte lo siguiente:

Artículo 33.

1. El prestador de servicios estará obligado a disponer de los medios que permitan, tanto a los destinatarios del servicio como de los órganos competentes, acceder por medios electrónicos, de forma permanente, fácil, directa y gratuita, a la siguiente información:
 - a. Su nombre o denominación social; su residencia o domicilio, o en su defecto, la dirección de uno de sus establecimientos permanentes en Venezuela; su Dirección de correo electrónico y cualquier otro dato que permita establecer con él una comunicación directa y efectiva.
 - b. Los datos de su inscripción y/o constitución en el Registro de Comercio, reconocimiento de persona jurídica u otro documento que acredite su existencia jurídica.
 - c. El número de identificación tributaria que le corresponda.
 - d. Información clara y exacta sobre los precios de los productos o servicios, indicando si incluyen o no los impuestos aplicables y, en su caso, los gastos de envío.
 - e. En caso de la prestación de servicios profesionales regulados deberá indicar el número de matrícula del colegio correspondiente...

En efecto, el Artículo 33 *ejusdem* establece la obligación que tiene el prestador de servicios de colocar a disposición los mecanismos necesarios para acceder por medio electrónicos a cualquier dato que indique su ubicación real o electrónica. Es decir, se constriñe al prestador del servicio por operaciones de comercio electrónico directo u *on-line*, a suministrar los datos necesarios para establecer con él comunicaciones directas y verdaderas.

Ello debido a que el comercio electrónico directo u *on-line*, es un "... medio de realización de una transacción electrónica efectiva, de forma interactiva, las operaciones realizadas entre la empresa y su cliente a través del sistema WWW son *on-line*, es decir, en tiempo real" (Rico, 2005, p. 29); y, en consecuencia, deben existir los medios necesarios para entablar un trato directo y efectivo entre la empresa proveedora de bienes y servicios por comercio electrónico directo u *on-line*, el receptor o destinatario y los órganos competentes del Estado venezolano.

Empero, mientras no se apruebe el referido proyecto en segunda discusión por la Asamblea Nacional y quede sancionado no entrará en vigencia ese instrumento legal. Por lo cual, seguirá existiendo un vacío legal dentro de la República Bolivariana de Venezuela, en cuanto a la ubicación real y

electrónica de los sujetos intervinientes en operaciones de comercio electrónico directas o indirectas que sean gravadas con IVA venezolano.

2.3.3. Aspecto espacial del sujeto pasivo en operaciones de comercio electrónico directo u *on-line*, gravadas con I.V.A. venezolano

Para poder establecer lugares de realización de operaciones de comercio electrónico directo u *on-line* sometidas al gravamen del I.V.A. venezolano se debe partir de la regla general de delimitar el lugar de realización de operaciones de comercio electrónico *on-line*, y éste no es otro que el lugar de destino. Pero es menester, analizar algunos lugares de realización de operaciones de comercio electrónico directo u *on-line* sometidas a gravamen del I.V.A. en Venezuela a través de los siguientes casos:

2.3.3.1. Prestación de servicio a título oneroso: empresas domiciliadas en Venezuela y el servicio se ejecute y aproveche en el país

Esto quiere decir que las empresas que se configuran como prestadores habituales de servicios o vendedores de bienes intangibles a título oneroso, independientes, aprovechados en el país, y sus compradores deben estar domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela. En este supuesto, no existirá dificultad alguna para localizar el lugar de realización de la operación de comercio aunque esta sea directa u *on-line*. Por tanto, la localización de los sujetos contratantes, responderá a las normas establecidas en el ordenamiento tributario venezolano, Artículos 31, 32 y 34 del Código Orgánico Tributario, en cuanto al contribuyente ordinario domiciliado en Venezuela (prestador de servicio).

En el caso de la persona natural que posea una firma personal registrada y contribuyente del I.V.A., solo se requiere que ésta preste en la República Bolivariana de Venezuela un bien o servicio; ya que se considerará domiciliada donde desarrolla su actividad civil o comercial y, será entonces, en el domicilio que se estableció dentro del documento de la firma personal, donde se entenderá realizada la operación. En el caso de la persona jurídica, debe tomarse en cuenta que para ser calificado como contribuyente tributario, se requiere que posea la cualidad de sujeto de derecho. Esta cualidad, se adquiere según lo establecido en la legislación mercantil venezolana vigente, con el cumplimiento de los extremos y formalidades legales, vale decir, la inscripción, otorgamiento y publicación del documento constitutivo del tipo social, dejando claro que en este documento se exige la indicación del domicilio social de la persona jurídica o sujeto de derecho.

2.3.3.2. Prestación de servicio a título oneroso: prestador y receptor domiciliados fiscalmente en Venezuela y servicio aprovechado en el exterior

Este supuesto es una exportación disfrazada de prestación de servicio, pues la operación de comercio electrónico no es aprovechada en territorio venezolano. El principio general establece que si el vendedor o cedente y el receptor del servicio están domiciliados en el territorio nacional –es decir se encuentran dentro de la misma jurisdicción–, aunque el servicio se contrate, se pague, se preste y se aproveche por vía electrónica en el extranjero, primará la

regla de la territorialidad de la legislación interna del vendedor o prestador del servicio.

En este caso, será el domicilio fiscal de la empresa del vendedor o prestador de servicio en Venezuela, el espacio en el que debe considerarse que se llevó a cabo la operación de comercio electrónico. Y, en consecuencia, deberá atenderse a las exigencias previstas en el Código Orgánico Tributario, tanto para las personas naturales, como para las personas jurídicas; todo ello en concordancia con las exigencias previstas por el legislador tributario venezolano, que dispone en el artículo 15 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, que para ser considerado un hecho imponible en el territorio nacional, la prestación de servicios deberá reunir alguna de las condiciones: (a) o bien ejecutada, (b) o bien aprovechada, en el territorio venezolano.

Consecuencialmente, la prestación de servicio será considerada como una operación de comercio electrónico realizada en territorio venezolano; y, se localizará espacialmente en el domicilio fiscal del vendedor o prestador de servicio.

2.3.3.3. Prestación de servicio ejecutado en Venezuela, caso: empresa receptora domiciliada en Venezuela y prestador de servicio no domiciliado en Venezuela

El legislador tributario establece que, en el caso que el servicio ejecutado o aprovechado sea prestado por un sujeto (empresa o no) no domiciliado en el país, la carga del I.V.A. venezolano, recae en cabeza del receptor del servicio. Pero, es necesario que el receptor del servicio, como condición, esté domiciliado en el país bajo las normas anteriormente precedidas para que exista la vinculación de la prestación de servicio realizada por comercio electrónico directo u *on-line*; debido a que el receptor del comercio electrónico directo u *on-line* puede ser un consumidor o, puede ser un usuario, y como el I.V.A. venezolano grava el consumo, el receptor (empresa o no) se convierte en responsable, según lo estipulan las normas jurídicas tributarias venezolanas.

Esa vinculación en el territorio venezolano, puede generar que el receptor esté domiciliado fiscalmente en la República Bolivariana de Venezuela, y se evidencie con la presencia física del mismo, o bien por el establecimiento, o por el domicilio de la empresa. Todo ello, bajo las reglas de los Artículos 31, 32 y 34 del Código Orgánico Tributario referidas anteriormente. Por ello, no existirá dificultad alguna para poder determinar la localización de la operación de comercio electrónico llevada a cabo de manera directa u *on-line*, a fin de someterla a gravamen del I.V.A. venezolano.

2.3.3.4. Prestación de servicio, ejecutada y aprovechada en Venezuela, sin el prestador y receptor del servicio domiciliados en Venezuela

Este supuesto contempla una operación de prestación de servicio por comercio electrónico llevada a cabo de manera directa u *on-line* contratada, pagada y recibida por vía electrónica. Empero, la operación como tal será empleada e incorporada efectivamente a la actividad económica de la

empresa del receptor de tal prestación, sin que el receptor se encuentre físicamente en Venezuela. Sin embargo, el receptor del servicio como empresa posee un establecimiento o sucursal en el territorio venezolano, amén de que la empresa del prestador del servicio no está domiciliada en Venezuela.

Por tanto, la operación se considerará realizada en el establecimiento o sucursal de la empresa del receptor del servicio en el territorio venezolano, pues el receptor será responsable del tipo impositivo bajo estudio ya que esa cualidad de contribuyente ordinario del I.V.A. venezolano –aunque la Ley y su Reglamento no lo señalen expresamente–, se adquiere al exigirle a este sujeto pasivo que emita factura al prestador de servicio al momento de la recepción del servicio tecnológico. Ello, constituirá un crédito fiscal y como tal podrá compensarse con el débito fiscal en la declaración respectiva; caso contrario, será quimérica la exigencia de facturar, para quien no ostenta la cualidad de contribuyente ordinario.

2.3.3.5. Prestación de un servicio tecnológico, con empresa prestadora y empresa receptora carentes de establecimiento físico

En este caso, aunque la operación de comercio electrónico directo u *on-line* se ha perfeccionado a través de la prestación de servicio, no existe lugar fijo, ni físico de negocios, a través del cual las empresas almacenen, exhiban, envíen y reciban mercancía propiedad del negocio; como tampoco coexiste una identificación cierta de los clientes, sean éstos usuarios o empresas. Debido a que la dirección en Internet, no constituye una indicación efectiva, ni real de la identificación de las personas intervinientes en la negociación, ni mucho menos, de su lugar de residencia; por lo que debe entenderse, que esas empresas son virtuales.

Esas mal llamadas empresas virtuales al realizar operaciones por medio de comercio electrónico directo u *on-line*, están inevitablemente ejecutando o aprovechando actos de comercio digitales en la República Bolivariana de Venezuela. Si esos actos de comercio encuadran dentro de los supuestos previstos por el legislador tributario como hechos impositivos, esas cuasi-figuras empresariales deberían cumplir con pago del I.V.A. venezolano. Además debe sumarse a lo anterior, que en las operaciones de comercio electrónico-digital directo u *on-line*, es poco probable la existencia de intermediarios, y ello hace más dificultoso determinar el lugar donde se realice la transacción comercial.

Por ello, aunque la operación de comercio electrónico directo u *on-line* sea la prestación de un servicio en formato digitalizado, contratado, pagado, ejecutado y aprovechado totalmente por medios electrónicos en Venezuela, no existe realmente un lugar cierto e indubitable de realización de la operación referida. Vale decir, Internet es un lugar virtual y al no existir una regulación legal que permita gravar efectivamente las operaciones llevadas a cabo en esta red, la operación de comercio electrónico digital directa u *on-line* quedará injustamente sin ser sometida al gravamen del I.V.A. venezolano.

En tal sentido, se considera necesario que la legislación venezolana elabore un instrumento jurídico que por vía de régimen especial, regule los servicios prestados por vía de comercio electrónico directo u *on-line*. Este precepto

deberá incluir como sujetos obligados a empresarios (sean profesionales o no), personas naturales o jurídicas, con personalidad jurídica o carente de ella, que no tengan físicamente una sede de actividad económica en la República Bolivariana de Venezuela (por no tener un lugar fijo de negocios). De esta manera, los sujetos que encuadren en el supuesto de hecho referido anteriormente, estarán sometidos al pago del I.V.A. venezolano, siempre que realicen operaciones de comercio electrónico directo u *on-line* sometidas al gravamen del impuesto bajo estudio.

Además, en esas disposiciones de ley debe incluirse que la Administración Tributaria venezolana, exija a dichos empresarios con empresas virtuales: el nombre bajo el cual opera la empresa, la razón social, el domicilio electrónico obligatorio del cual hace mención el Código Orgánico Tributario venezolano vigente, así como las direcciones electrónicas de los sitios de Internet a través de los que trabaje o, en otras palabras, direcciones IP. De la misma manera, incorporar en ese precepto el deber de exigir a los empresarios con empresas virtuales, que declaren por vía electrónica a través del portal del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria, el I.V.A. de manera bimensual.

Todo ello, en función de poder establecer la espacialidad de empresas virtuales que realicen operaciones de comercio electrónico directo u *on-line*, para poder someter dichas operaciones comerciales al gravamen del I.V.A. venezolano; y de esa manera, cumplir con el deber de carácter constitucional de coadyuvar junto al Estado venezolano en los gastos públicos mediante el pago de los Impuestos.

3. Consideraciones finales

Con relación al comercio electrónico directo u *on-line*, se destaca que el mismo debe ser entendido como una modalidad transaccional más dentro de la actividad comercial contemporánea venezolana en la que las fases previas y posteriores a la negociación se realizan a través de medios electrónicos. Sin embargo, se colige que los presupuestos de esta particular manera de realizar actividades comerciales con bienes intangibles, inmateriales, incorporales que llevan a la verificación de actos de comercio electrónicos y digitales no están actualmente regulados en un dispositivo legal vigente venezolano amén de que existe un proyecto de ley de comercio electrónico en la Asamblea Nacional aprobado en primera discusión desde finales del año 2014.

Sobre las operaciones comerciales indicadas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el I.V.A. venezolano, se deduce que no todas las actividades sometidas al referido impuesto y enumeradas en el artículo 3 *eiusdem*, pueden ser realizadas por comercio electrónico directo u *on-line*. Para llevar a cabo este tipo de modalidad transaccional por comercio electrónico directo u *on-line*, se requiere la digitalización del bien o la prestación del servicio.

En consecuencia, sólo las operaciones comerciales referidas a la prestación de servicios y cesión de derechos de bienes inmateriales, intangibles e incorporales, transmitidas digitalmente, pueden ser reconocidas como

operaciones de comercio electrónico directo u *on-line* gravadas con I.V.A. venezolano, a través del supuesto de la cesión de derecho, licencia o explotación de uso del bien incorporal, por un tiempo, modalidad y cantidad de dinero determinado en el contrato.

Respecto a los posibles lugares de realización de operaciones de comercio electrónico directo u *on-line* sometido a gravamen del I.V.A. venezolano, se revisaron los supuestos previstos en la normativa fiscal venezolana que tienen concordancia con el punto en cuestión, determinando lo siguiente:

a. Si el prestador y receptor del servicio oneroso están domiciliados fiscalmente en Venezuela, la operación de comercio electrónico *on-line* se gravará en el domicilio del prestador sea éste persona natural o jurídica. En el primer caso, se verificará donde posea su actividad principal. Y si el prestador fuera persona jurídica, donde tenga la dirección del Registro Mercantil. Ocurrirá lo mismo en el caso de que el prestador y el receptor del servicio estén domiciliados fiscalmente en Venezuela, aun y cuando, se aproveche el servicio en el exterior.

b. Si el receptor del servicio está domiciliado fiscalmente en Venezuela y el prestador no está domiciliado en Venezuela, se entenderá que la operación de comercio electrónico directo u *on-line* se gravará en el domicilio fiscal del receptor del servicio en calidad de responsable.

c. Si el prestador y el receptor del servicio por operación de comercio electrónico directo u *on-line*, ejecutada y aprovechada en Venezuela no se encuentran domiciliados fiscalmente en Venezuela, se gravará la operación de comercio electrónico *on-line* en el establecimiento permanente del responsable que goza de la prestación del servicio por medio de operación electrónica.

d. Si el prestador del servicio y el receptor del servicio tienen una empresa eminentemente virtual sin domicilio fiscal en el país, la legislación venezolana, no ha dispuesto solución alguna para dicho supuesto.

Por todo lo antes expuesto, se recomienda al Estado venezolano la creación, aprobación y publicación de un instrumento normativo nacional que incluya dentro de los supuestos de hechos, las operaciones de comercio electrónico *on-line* gravadas con I.V.A. venezolano, así como las figuras de empresas y empresarios virtuales, declaración del domicilio virtual, denominación social, objeto social y dirección IP; para de esta manera, normar la espacialidad de las empresas y empresarios virtuales que realicen comercio electrónico *on-line* en Venezuela. Y con ello, todas las empresas y empresarios virtuales estarán constreñidos al cumplimiento del deber constitucional de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago del I.V.A. venezolano.

Igualmente, se sugiere al Estado venezolano que incluya dentro de la plataforma electrónica de la Administración Tributaria Nacional, la creación de un enlace denominado "empresas y empresarios virtuales", en el cual se puedan registrar todos los tópicos antes mencionados.

4. Referencias

- Alvarado, A. (2001). El desarrollo de los tributos en el comercio electrónico. *Revista de Derecho Tributario* N° 90. Caracas: Legislec Editores, C.A. 37-58.
- Asamblea Nacional, República Bolivariana de Venezuela, (2014). *Proyecto de ley de comercio electrónico*. Recuperado de: http://www.asambleanacional.gob.ve/uploads/documentos/doc_d80f3f729ae666918876e98f3b6ff3ab107745f9.pdf.
- Buitrago, E. (2000). Comercio electrónico de intangibles, una visión a partir de los principios constitucionales tributarios. *Revista Tributum*, (IX), 17-36.
- Buitrago, M. (2014). Hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado en el comercio electrónico *on-line* en Venezuela. *Revista Heurística*, (017), 156-174.
- Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, No 6.152 (Extraordinario), noviembre, 18, 2014.
- Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, No. 6.152 (Extraordinario), noviembre 18, 2014.
- Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la lengua española* (22ª. ed.). Madrid, España: Autor.
- Rico, M. (2005). *Comercio electrónico internet y derecho* (2ª. ed.). Caracas: Legis Editores S.A.