

OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO
GRAVADAS CON EL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO VENEZOLANO

Mariana del Valle Buitrago Rodríguez

Profesora Asociada en la Universidad de Los Andes «Dr. Pedro Rincón Gutiérrez»-Táchira (Nutula), Venezuela. Abogada (UCAT); Especialista en Derecho Procesal Civil (USM); Especialista en Derecho Mercantil (ULA); Especialista en Derecho Mercantil, opción Tributos Empresariales (ULA). Dirección: San Cristóbal, estado Táchira, Venezuela. E-mail: buitragomariana@gmail.com.

Rolando Eslava Zapata

Profesor Asociado en la Universidad de Los Andes «Dr. Pedro Rincón Gutiérrez»-Táchira (Nutula), Venezuela. Licenciado en Contaduría Pública, Licenciado en Administración y Magister en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (ULA), Venezuela. Doctor en Administración de Organizaciones de la Universidad Complutense de Madrid, España. Postdoctorado en Desarrollo Humano (ULA). Dirección: San Cristóbal Estado Táchira, Venezuela.

E-mail: rolandoeslava@gmail.com.

Hilário Alonso Gonzalez Júnior

Licenciado en Administración de Empresas con énfasis en Recursos Humanos de la Universidade Estácio de Sá, Brasil. Participante de la Maestría en Administración de la Universidad de Los Andes, Venezuela. Dirección: San Cristóbal Estado Táchira, Venezuela. E-mail: hilariogonzalezjunior@gmail.com. Consultor de Recursos Humanos en HC In Focus Consultores, Brasil.

Recibido: 05-08-2017 Aceptado: 13-08-2017

Revista Tribûtum N° 3 / 2017 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

39-52

Resumen

La usanza de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones ha estremecido la manera de llevar los actos de comercio en Venezuela; ello incide tanto en el ámbito mercantil, como en el tributario. Por ello, este estudio buscó determinar cuáles de los hechos imponible previstos en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, pueden llevarse a cabo a través del comercio electrónico directo. Metodológicamente la investigación fue cualitativa documental, con diseño bibliográfico, método analítico y técnicas de orden documental. Esta investigación concluyó que es importante discriminar de entre los hechos imponible previstos en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, aquellas operaciones sobre bienes y servicios llevados a cabo por medio de comercio electrónico directo, para que dichas operaciones mercantiles, sean gravadas efectivamente con Impuesto al Valor Agregado y no exista de parte de los contratantes (prestador y receptor) elusión o evasión fiscal.

Palabras clave

Hecho imponible. Comercio electrónico directo. IVA venezolano.

Abstract

The usage of the information technologies and communications has shaken the way the acts of trade in Venezuela; This affects the commercial field, both in the tributary. For this reason, this study sought to determine which of the expected taxable in the law that establishes the value added tax, they can be performed through electronic commerce direct. Methodologically the research was qualitative framed on a documentary way, with bibliographic design, analytical method and techniques of document order. This research concluded that it is important to discriminate between the taxable envisaged in the law that establishes the tax to the added value, those operations on goods and services carried out by means of direct electronic commerce, that such commercial operations, are effectively taxed with value added tax and there on the part of the Contracting Parts (lender and receiver) circumvention or evasion.

Keywords

Made taxable. Direct e-commerce. Venezuelan IVA.

Sumario

I. Introducción. II. Del comercio electrónico. III. El Impuesto al Valor Agregado venezolano. 3.1. Definición doctrinal. 3.2. De los hechos imponible del Impuesto al Valor Agregado venezolano. 3.3. De las operaciones de comercio electrónico directo sometidas al gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano. IV. Consideraciones Finales.

I. Introducción

El uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones ha impactado a nivel mundial todos los ámbitos del quehacer humano; ello, conlleva a la aplicación de los medios electrónicos para diversas actividades que, en otrora, estaban plagadas de formalismos y tecnicismos. Ese es el caso del comercio, que por irrupción de las referidas tecnologías, transformó el antiquísimo giro normal de la empresa, dando paso, a lo que se conoce en la actualidad jurídica y económica como el comercio electrónico. El comercio electrónico, enaltece el Derecho mercantil contemporáneo, el cual se caracteriza por transacciones y operaciones comerciales llevadas a cabo por medios electrónicos, en las que ni el tiempo, ni el espacio, son considerados, barrera alguna.

Consecuencialmente esta manera de comerciar, trae a su vez, necesarias modificaciones dentro de las diversas legislaciones. Ello afecta, no sólo el ámbito mercantil, ya que el campo tributario ha sido impactado tácitamente con la usanza de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. De allí que, conceptos y figuras jurídicas se han visto desfasados, *verbi gratia*: el estatuto de los empresarios, los actos de comercio, las modalidades de pagos, así como la entrega del objeto de negociación, localización del negocio en el mercado, entre otros; y a cambio de aquellos, emergen conceptos como: facturación electrónica, actos gravables electrónicos, declaraciones electrónicas, pagos de formas electrónicas, legislación internacional aplicable, lugar de realización del hecho imponible, entre otros.

Es por ello que, la importancia del comercio electrónico y sus incidencias en áreas del Derecho, han sido objeto de estudio en los diversos ordenamientos jurídicos, con el fin de solventar los inconvenientes que, a nivel internacional ha generado el comercio electrónico. Así pues, una de las dificultades que se advierte, atiende a la determinación de cuales hechos imponible del Impuesto al Valor Agregado, puede ser llevado a cabo por comercio electrónico directo.

En Venezuela, la legislación que introduce el uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en materia de tributación en relación con el comercio electrónico, es insuficiente, pues las normas jurídicas tributarias vigentes, no regulan aspectos prácticos, que comprendan la realización de la

operación de comercio electrónico directo, sometida a gravamen del referido impuesto en Venezuela.

Esta realidad produce en el colectivo que utiliza el comercio electrónico directo, conductas que tienden a evitar la declaración y el pago de Impuesto al Valor Agregado, o, en otras palabras, elusión fiscal. Además de efectos económicos nocivos como, la disminución de ingresos fiscales para la Administración Tributaria nacional, y afectación en la competencia, ya que quienes realizan operaciones de comercio electrónico directo, se encuentran en mejores ventajas de mercado frente a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, y, ello indisponen a los contribuyentes a declarar correctamente el referido impuesto.

De continuar así la falta de regulación legal en la determinación de las operaciones de comercio electrónico directo, sometidas a gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano, el Estado venezolano en cabeza de la Administración Tributaria no podrá cargar impositivamente, las operaciones que en materia del impuesto referido se deriven y, consecuentemente, conllevará a efectos de nula tributación, afectando esto a la recaudación de uno de los tributos nacionales más rentables en el país.

Además no existirá certidumbre para quienes contraten con empresas que no están registradas legalmente, o, empresas que están registradas legalmente y que realizaron operaciones de comercio electrónico directo, de haber contribuido y cumplido con la obligación tributaria del pago del impuesto al valor agregado.

II. Del comercio electrónico

A medida que el comercio realizado por modalidad electrónica se fue desarrollando, «modificó la relación empresa-cliente, replanteó las políticas de precio, y finalmente, puso de manifiesto la necesidad de adoptar los sistemas de logística a los nuevos requerimientos de velocidad y alcances»¹. Por esas razones, se ha visto el crecimiento exponencial de oportunidades, bienes y servicios, que en otrora, no eran previstos en mercados ordinarios o tradicionales; de tal forma que en función de los rudimentos del comercio electrónico, este ha sido considerado por Sarra como: «cualquier transacción comercial efectuada por medios electrónico vale decir, incluye la utilización del fax, telefax, el teléfono, los EDI (electronic data interchange) e internet»².

Frente a esta noción de comercio electrónico, es necesario incluir aspectos propios a toda relación jurídica, en función de la transacción mercantil. Por ello, se considera que estos aspectos, deben estar relacionados con los elementos básicos del comercio, siendo estos: los sujetos contratantes, la oferta, la demanda, el precio, el bien, objeto o servicio, la forma de pago, la entrega, así como el

1 Gerardo Gariboldi: Comercio electrónico: conceptos y reflexiones básicas. <http://www.iadb.org/en/publications/publication-detail,7101.html?id=8306>. 1999-07-01 [Consulta 2015, Mayo 17].

2 Andrea Sarra: *Comercio Electrónico y Derecho. Aspectos Jurídicos de los Negocios por Internet*. Buenos Aires. Astrea, 2000, p.278.

medio por el cual se va a llevar a cabo la operación; vale decir, si toda la negociación, será efectuada con el uso de herramientas tecnológicas (sin apuntar alguna, para evitar la obsolescencia tecnológica), o, si parte de ella, se realiza de la manera antes referida, y, finaliza de modo tradicional, con la entrega física del objeto.

Como corolario de lo antes mencionado, surgen diversas catalogaciones de comercio electrónico. Estas tipologías pueden ser consideradas *verbi gratia*, según los sujetos intervinientes y, la modalidad transaccional. Al efecto, en lo referente a los sujetos intervinientes, el comercio electrónico puede ser: a) comercio de empresas a consumidor, que refiere según Rico³ la posibilidad que tiene los consumidores finales de realizar operaciones comerciales dentro de una red de comunicación.»; b) comercio de empresas a empresas, considerado por Rodríguez⁴ como el «que se lleva a cabo entre empresas entre sí, por ejemplo entre un fabricante y un mayorista, o entre un mayorista y un minorista»; c) comercio de empresa a Administración Pública, asumiendo la Administración Pública una participación especial, y en palabras de Rico⁵, «un doble papel en relación con el comercio electrónico: como usuarias y como promotoras».

En relación con la modalidad transaccional, el comercio electrónico puede ser: a) indirecto, aquel en el que, el acto de comercio como tal, se realiza con una máquina que está previamente programada para ello, pero, para la entrega del bien, se debe aplicar las mismas normas que se usan para las transacciones que se realizan de manera tradicional y física; y b) directo, como lo destaca Buitrago⁶ «la particular manera de realizar actos de comercio en tiempo real, utilizando para ello medios o mecanismos electrónicos, sin que medie la presencia física de los participantes, en las operaciones y actividades previas y posteriores que se desencadenan entre el oferente y demandante, para la consecución de un nuevo mercado en el que la desintermediación es la regla imperante entre los sujetos contratantes, y la desmaterialización e intangibilidad son las figuras que marca el orden del día para el ofrecimiento, obtención, pago y distribución de un bien o servicio».

III. El Impuesto al Valor Agregado venezolano

3.1. Definición doctrinal

Es concebido como un tributo, que «grava la enajenación de bienes muebles,

3 Mariliana Rico Carrillo: *Comercio Electrónico Internet y Derecho* 2a edición. Caracas. Legis Editores S.A, 2005, p.42.

4 Gladys Rodríguez: «Principios jurídicos del contrato electrónico en el marco del comercio B2B: especial referencia a las PYMEs de los países en desarrollo». *Derecho y Tecnología*, N° 14. San Cristóbal. Universidad Católica del Táchira, 2014, pp. 11-36.

5 M. Rico C.: *Comercio Electrónico Internet y Derecho*. op. cit., p. 48.

6 Mariana Buitrago: «Hechos generadores del impuesto al valor agregado en el comercio electrónico on-line en Venezuela». *Heurística*, N° 17. San Cristóbal. Universidad de Los Andes-Táchira Núcleo Universitario «Dr. Pedro Rincón Gutiérrez», 2014, pp. 154-173.

la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales, o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la ley como hechos imponibles»⁷. De dicha definición, se desprenden de manera general, los supuestos de hechos generadores del tributo, los sujetos pasivos sometidos al pago del gravamen y, la territorialidad del impuesto bajo estudio.

3.2. De los hechos imponibles del Impuesto al Valor Agregado venezolano

En Venezuela, el aspecto material del tributo en estudio, está contemplado en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado⁸; y, en el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado⁹. En tal sentido, debe aclararse que para este tipo impositivo, no existe un único supuesto de ley, *verbi gratia*, el hecho imponible versa de manera general en: la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, tal como lo dispuesto el Artículo 3 de la norma sustantiva. De allí que, los hechos imponibles del impuesto bajo estudio, atiende según Candal¹⁰: [la] «venta de bienes muebles corporales cuando éstos se encuentren situados en el país; - retiro o desincorporación de bienes muebles, tanto del activo fijo como del inventario de mercancías, realizado por los contribuyentes del impuesto, cuando los bienes se encuentren situados en el país; - [la] importación definitiva de bienes muebles que se gravará cuando tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas; la prestación de servicios independientes dentro del país y provenientes del extranjero; - y venta de exportación de bienes corporales.»

En cuanto a la *venta de bienes muebles corporales*, se debe señalar esta figura jurídica, comprende la acción y efecto de traspasar la propiedad de bienes muebles a otra persona, tras el pago de un precio convenido; como lo denota Veleri¹¹ la venta es un contrato bilateral y consensual por medio del cual una persona, denominada vendedor, transfiere a otra persona, denominada comprador, la propiedad de una cosa por un precio determinado. Sin embargo, la venta como institución jurídica, interesa a efecto del sometimiento a gravamen del impuesto al valor agregado, no por la calificación que otorguen los interesados

⁷ Edgar Moya: *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3a edición. Caracas. Mobilibros, 2003, p.254

⁸ Véase el Artículo 3 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial 6.152 de noviembre 18, de 2014.

⁹ Véase el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial 5.363 de julio 12, de 1999.

¹⁰ Manuel Candal: *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*, 2a edición. Caracas: Publicaciones UCAB, 2009, p.204.

¹¹ Paul Veleri : *Curso de Derecho Mercantil*. Caracas: Liber, 2004, p.152.

a la operación (venta civil o venta mercantil), sino, por la transmisión de la propiedad del bien mueble, tangible corporal y material a título oneroso, vale decir, a cambio de cantidades de dinero, y ello consecuentemente es lo que hace nacer el hecho que origina el sometimiento al gravamen de dicho impuesto.¹²

En referencia al supuesto de la *desincorporación de bienes muebles*,¹³ Candal¹⁴, ha precisado que consiste en el retiro o la salida del activo fijo como del inventario de mercancías, por cualquier causa señalada en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, y distinta de su disposición normal de la venta o entrega a terceros a título oneroso¹⁵ realizado por los contribuyentes del impuesto, cuando los bienes se encuentren situados en el país.

En cuanto a la *importación definitiva de bienes muebles*, debe señalarse que esta operación gravada con el Impuesto al Valor Agregado venezolano, conlleva a la entrada definitiva de mercancía o bienes de un país foráneo a Venezuela; vale decir, la introducción de mercancías extranjeras que estén destinadas a permanecer definitivamente en el territorio venezolano, incluyendo, las fases de transporte legítimo de bienes y, servicios exportados por un país, para que sean usados o, consumidos de manera interna en Venezuela; siempre y cuando opere el previo el pago de los tributos a que se dieran lugar tales como, los impuestos y las tasas aduaneras, por lo que deberá tomarse en cuenta las exenciones y exoneraciones establecidas en Ley, para las mercancías en los instrumentos que se emitan al efecto.

En este sentido, el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado¹⁶, establece los casos de no sujeción al impuesto, por el supuesto de importación de bienes; se engloban dentro de estos casos, las presunciones en regímenes aduaneros especiales, admisión temporal, depósitos en aduanas, mercancías en tránsito, reposición de existencias o, reposición de Stock, y el régimen aduanero especial del DrawBack¹⁷, entre otros; debido a que esa no sujeción impositiva, proviene de la naturaleza de temporalidad y catalogación de regímenes especiales aduaneros, exentos del Impuesto al Valor Agregado.

En referencia al hecho imponible de *prestación de servicios*, se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el numeral 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado; caracterizándose este hecho imponible según Paredes¹⁸ por la existencia de «(i) actividad donde predomine una obligación

12 Véase el Artículo 4, ordinal 1° de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

13 Véase el Artículo 3, numeral 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

14 M. Candal: *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*. op. cit., p. 204.

15 Véase el Artículo 4, ordinal 3° de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado

16 Véase el Artículo 23 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

17 DrawBack: régimen especial aduanero, utilizado por el Estado venezolano, para impulsar las exportaciones, restituyendo a los exportadores, los impuestos pagados, de mercancía (materia prima, insumos, empaques, embalajes, etc.) importada y utilizada en la elaboración de bienes, que serán exportados.

18 Carlos Paredes: «Definición y Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado». *Revista de Derecho Tributario*, N° 98, Caracas. Legis editores, 2003, pp.7-68.

de hacer, además de otras actividades señaladas expresamente por la Ley (arrendamientos de bienes muebles e inmuebles con fines distintos al residencial, cesión de propiedad intelectual o industrial, entre otros), (ii) que sea a título oneroso y (iii) que sea prestada en favor de un tercero.»

El hecho imponible de la prestación de servicio, a través de una actividad independiente, conlleva a la existencia de obligaciones de hacer. Por lo cual, puede incluir por interpretación analógica, diversas actividades que estén o no establecidas expresamente en el numeral 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. En consecuencia, los casos particulares de servicios, obedecen a una serie de contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, que están expresados en el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado¹⁹.

Verbi gratia, los contratos de confección de bienes muebles, entendiéndose como tales, la prestación de un servicio y no de la venta de un bien mueble; los contratos de instalación o, confección de bienes especiales, que versan en la obligación de adherir permanentemente a un inmueble construido, bienes muebles especiales, que se convierten en inmuebles por su destinación; en tanto que para ilustrar la prestación de servicios a través de contratos de obras inmobiliarias se presentan los contrato de construcción, que obligan al levantamiento y edificación de una obra de arquitectura o de ingeniería civil, que se adhiere a un terreno o predio²⁰.

De la prestación de servicios a través de suministro de agua, electricidad, teléfono, y aseo, contenidos en el ordinal 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, debe puntualizarse que no responde al servicio prestado con carácter doméstico; en consecuencia, se incluyen como hechos imponibles: la prestación de aseo urbano no residencial, así como la prestación de servicio de telefonía móvil, y, el servicio de agua para establecimientos comerciales entre otros.

En correlación al supuesto de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles con fines distintos al residencial o cualquier otra cesión de uso de bienes muebles, establecido dentro de los hechos imponibles contemplados en el numeral 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, debe indicarse que, el arrendamiento como contrato, procura el uso y disfrute de un bien, que puede ser mueble o inmueble, a cambio de, una cantidad de dinero denominada canon. En este supuesto se incluye, el contrato de arrendamiento financiero o

¹⁹ Véase el Artículo 18 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

²⁰ Para ejemplificar lo anterior se indica como obras, la urbanización de terrenos, confecciones de red de agua corriente, alcantarillado, desagües, construcción de viviendas, oficinas, edificios, locales comerciales, entre otras.

leasing financiero²¹, así como los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país.²²

En relación a la cesión de uso²³ de bienes incorpóreos²⁴ e intangibles, considerados como bienes que se caracterizan por ser «²impalpable [s], que no se puede [n] tocar», debe señalarse que los mismos encuadran en lo que se denomina bienes de propiedad intelectual o industrial. *Verbi gratia*: el diseño, programación e implantación de un sistema de computación para un determinado receptor del servicio, así como los servicios prestados de procesamiento automático de datos, los servicios de asistencia técnica o de asesoría y consultoría, teniendo un papel preponderante el *software*²⁵; aunado a los servicios de asistencia técnica.

En cuanto a la propiedad intelectual, el contenido del Artículo 21²⁶ del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, conjuntamente con lo dispuesto por la Organización Mundial de la Propiedad

21 Operación activa, típica bancaria, celebrada a través de un contrato entre una institución financiera que actúa como arrendador y un cliente (empresa individual o social) que funge como arrendatario; el arrendador, da en uso y goce un bien mueble, solicitado con determinados requerimientos por el arrendatario, y éste a su vez, entrega al arrendador, una cantidad de dinero denominada canon, que comprende tanto el coste de recuperación y, la carga financiera o los intereses devengados sobre el coste pendiente del bien adquirido y dado en arrendamiento.

22 En el caso de contrato de arrendamiento de bienes muebles destinados al fondo de comercio, debe considerarse lo establecido en el Artículo 10 numeral 14 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado; pues de existir, por parte del arrendador promesa de transmitir la propiedad del bien con posterioridad, se considera ventas a plazos y no arrendamiento.

23 La cesión de uso, es el contrato que permite que una persona denominada cedente transfiera a otra denominada el cesionario, una concesión, permiso, o, autorización de uso, de un determinado derecho, a cambio de que el cesionario pague una cantidad de dinero al cedente.

24 Tomado del Diccionario de la Lengua Española, disponible en: <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=incorporal> [Consulta: 2016, Julio 13].

25 Los programas de ordenador son bienes inmateriales, objetos de un extenso y dinámico mercado, [...] El software es un bien inmaterial, producto de una actividad creativa, que, con su característica de originalidad, lleva aparejado una gran carga de intelectualidad. Davara Rodríguez, Miguel Ángel: Manual del Derecho Informático. 10a edición, Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., p. 122.

26 Artículo 21 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado: Para los efectos del hecho imponible del impuesto, se ha de entender por:

1. Propiedad intelectual, el derecho exclusivo del autor de distribuir, vender o aprovechar con fines de lucro una obra de la inteligencia, sea literaria, artística o científica, por cualquier medio de reproducción, multiplicación o difusión. El derecho de autor comprende los derechos patrimoniales que protegen el aprovechamiento, la propiedad y la integridad de la obra.

2. Propiedad industrial, la propiedad intelectual aplicada a un fin industrial.

3. Marca comercial, todo signo especial y característico que sirva para distinguir los productos de uso industrial, los objetos de un comercio o una empresa.

4. Patentes, las patentes de invención industrial, científica y tecnológica.

Intelectual en referencia a la propiedad intelectual²⁷, disponen una enumeración enunciativa, más no una enumeración taxativa, de las operaciones que deben entenderse como propiedad intelectual.

En tal sentido, las creaciones del ingenio configuran, actos que deben entenderse como de comercio y, que pueden ser apreciadas reproducidas o distribuidas a través de bienes muebles tangibles, o, por el contrario, a través de bienes inmateriales, intangibles e incorporeales, que solo pueden ser transmitidos, descifrados o descomprimidos y, apreciados por medios electrónicos como los ordenadores. De allí que, la figura jurídica de la cesión para explotar el derecho de propiedad intelectual, requiere de bienes incorporeales, además de que la actividad no sea dependiente de otras, y a su vez, sea remunerada a favor de un tercero, receptor de dichos servicios.

De los bienes incorporeales debe considerarse que, sólo se transmiten a través de un derecho consolidado en una patente y marca, etcétera; pues el producto intelectual de autores, traductores o editores de obras científicas, literarias o artísticas, no recae en el objeto tangible, sino en los conocimientos o la información que pueden incorporarse en aquellos. De manera que, al realizar las operaciones mercantiles de venta, distribución, reproducción o cualquier otra, el producto intelectual u obra realizada por medios electrónicos, debe aprovecharse económicamente, a través de una ganancia o lucro económico. Esta ganancia comprende el derecho patrimonial del aprovechamiento, la propiedad y la integridad de la obra; ello consolida los conceptos propios sobre la protección del derecho patrimonial del derecho de autor y la propiedad intelectual, de actos intangibles y digitales.

Ahora bien, en referencia a la *venta de exportaciones de bienes muebles corporales*, que ha sido contemplada en el numeral 6 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado²⁸, debe indicarse que se produce cuando ha existido la salida de bienes muebles del territorio aduanero venezolano, para que sean consumidos de manera definitiva fuera del territorio patrio.

Finalmente lo que concierne a la *exportación de servicios*, es contemplada en el numeral 7 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, y versa sobre la ejecución de un servicio, utilizado y aprovechado

27 La propiedad intelectual (P.I.) tiene que ver con las creaciones de la mente: las invenciones, las obras literarias y artísticas, los símbolos, los nombres, las imágenes y los dibujos y modelos utilizados en el comercio. Organización Mundial de la Propiedad Intelectual: Principios básicos de los derechos de autor y de los derechos conexos. http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/es/intproperty/909/wipo_pub_909. [Consulta: 2013, febrero 13].

28 Artículo 4 numeral 6 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado:

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

en un territorio foráneo, siempre que el receptor o beneficiario no estén domiciliados ni residenciados en el territorio patrio.

3.3. De las operaciones de comercio electrónico directo sometidas al gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano

Para determinar cuáles de las actividades, negocios jurídicos y operaciones establecidas como hechos imponibles por el legislador venezolano, pueden ser llevadas a cabo a través de operaciones de comercio electrónico directo, a los efectos del sometimiento del gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano, se presentan las siguientes consideraciones:

a) En referencia a los supuestos de hecho relativos a: *venta de bienes muebles corporales, retiro y desincorporación de bienes muebles, importaciones de bienes muebles y la venta de exportación de bienes muebles corporales*, se debe indicar que el comercio electrónico en el que se desenvuelve es el indirecto; en el entendido que el comprador o consumidor, realiza una petición electrónica de compra de bienes muebles, tangibles y corporales, al proveedor o vendedor dentro de los que vale mencionar: a los pequeños, medianos, empresarios, fabricantes, importadores, y exportadores de los referidos bienes.

En consecuencia, las operaciones son iniciadas por medios electrónicos; es decir, la oferta como la demanda, se apoya en una de las modalidades del comercio electrónico, como lo es la directa a través de propuestas electrónicas y aceptación por medio de formularios de manifestación de voluntad, previamente elaborados y, como mecanismo de pago, los sistemas de pago electrónico²⁹. Empero, por ser el objeto de las operaciones comerciales, bienes muebles, corporales y tangibles, se requiere de un proceso de entrega posterior y física del bien corpóreo, a manos del comprador por parte del vendedor, importador o, exportador según sea el caso.

Al efecto, el bien objeto de la negociación mercantil, responde a las particularidades, naturaleza y características que no pueden ser adjudicadas a los bienes intangibles, incorpóreos, desmaterializados o digitales (propios del comercio electrónico directo); en consecuencia, la entrega del bien, rompe la cadena transaccional electrónica en línea o directa.

Planteada así la cuestión, se colige que si la operación mercantil contempla, como objeto los bienes muebles, corporales y tangibles, los mismos no constituyen objeto de los supuestos que pueden vislumbrarse como hecho

29 «En los sistemas de pago electrónico (SPE), la circulación y representación del dinero se materializan a través de técnicas electrónicas»[...] Los SPE involucran el estudio de dos componentes básicos: la transferencia electrónica de fondos (TEF), como el sistema que 'permite efectuar el movimiento del dinero y los instrumentos de pago electrónico (IPE), entendidos como los dispositivos que permiten a los usuarios emitir las órdenes para efectuar los pagos a través de mecanismos electrónicos (tarjetas, cheques, letras de cambio, etc.) Rico Carrillo, Mariliana: *«El pago Electrónico en Internet: Estructura Operativa y Régimen Jurídico*, Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., p.35.

imponible del comercio electrónico directo, ya que encuadran dentro de la gama de operaciones de comercio tradicional, contempladas enunciativamente en el Artículo 2 del Código de Comercio.³⁰

b) En alusión a la *prestación de servicios*, debe advertirse del hecho que los *contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, los arrendamientos de bienes muebles, la cesión de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país*, quedan excluidos de la contratación electrónica directa, por la naturaleza del bien objeto del contrato como lo es, el bien mueble o inmueble. En consecuencia, los supuestos de hecho indicados y gravados con Impuesto al Valor Agregado venezolano, no podrán ser llevados a cabo por la modalidad del comercio electrónico directo o en línea, ello en función de la naturaleza del bien (mueble o inmueble, corporal, tangible).

c) Como conjetura de operaciones de comercio electrónico directo, a efectos del sometimiento al Impuesto al Valor Agregado venezolano, debe teorizarse que sólo será posible, para bienes incorpóreos, inmateriales e intangibles, que son los únicos que permiten la oferta, aceptación, modalidad de pago, y por si fuera poco la entrega en línea del bien referido. *Verbi gratia*: libros digitalizados o, e-book, la música digital, videos, juegos on-line, software, entre otros.

Así pues, la prestación de servicios con alguno de estos bienes inmateriales, intangibles e incorpóreos y llevada a cabo por comercio electrónico directo, debe estar en formato digitalizado, para que pueda ser negociada; y, para poder gozar del servicio, es necesario pagar por los sistemas de pago electrónico el derecho de cesión, licencia o explotación, de uso del bien incorpóreo, por un tiempo, modalidad y cantidad de dinero determinado en el contrato.

Ello fundamentado en que los bienes intangibles, inmateriales e incorpóreos por su naturaleza, solo pueden ser objeto de transferencia a través de la prestación de servicios, que se obtiene bien a través de la cesión de derechos con la patente y que recibe el nombre de licencia; para la marca con la cesión de uso de marca; y para las obras artísticas, literarias, intelectuales, con la cesión de derecho de explotación; vale decir, prestaciones de servicios, consagradas en el numeral 4³¹ del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado venezolano, y desarrolladas en leyes³² que integran parte del ordenamiento jurídico venezolano.

³⁰ Véase el Artículo 2 del Código de Comercio.

³¹ 4. Servicios: Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios (...).

los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorpóreos tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. (...)Resaltado propio.

³² Véase: Artículo 2 de la Ley sobre Derecho de Autor. Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.638 (Extraordinaria), Octubre 01, 1993; Artículo 1 de Ley de Propiedad Intelectual. Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 25227, Diciembre 10, 1957; Artículo 27 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6151 (Extraordinaria), Noviembre 18, 2014.

IV. Consideraciones Finales

El Impuesto al Valor Agregado, al ser tributo de competencia nacional creado a través de una Ley que grava las actividades empresariales referidas al consumo, exportación, e importación de bienes y servicios, incide sobre el valor agregado en cada etapa de la comercialización y no sobre el valor total de cada una de estas. En tal sentido, los supuestos de hecho que conforman las operaciones comerciales sometidas a gravamen del Impuesto al Valor Agregado, están comprendidos en el Artículo 3 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, y concretizadas en el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

Formando parte del hecho imponible del Impuesto al valor agregado se sintetizan: a) la venta de bienes corporales, cuando dichos bienes se encuentren en el país y la transferencia sea definitiva y a título oneroso; b) el retiro o desincorporación de bienes muebles destinados a la venta, que se encuentran dentro del país, como activo fijo dentro del inventario de la empresa, y su retiro no pueda ser justificado; c) la importación definitiva de bienes muebles, para que sean usados o consumidos de manera interna en Venezuela, previo el pago de los tributos a que se dieran lugar, excluyendo del supuesto la mercancía que sea importada para la confección de bienes que posteriormente serán importados; d) la venta de exportación de bienes muebles corporales, cuando los bienes salgan definitivamente del territorio nacional, e) y la prestación de servicios ejecutados o aprovechados en el país, siempre que sea realizada a título oneroso y exista una obligación de hacer.

En este último supuesto la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado hace mención de cuáles pueden ser considerados como servicios, categorizando: contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles con las excepciones de los inmuebles destinados para uso residencial y el leasing, arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, los arrendamientos o cesiones de bienes incorpóreos, donde prive actividades de propiedad intelectual, propiedad industrial y derecho de autor, además de otras actividades prevista en el numeral.

Empero para este escrito, es importante la determinación de operaciones que puedan llevarse a cabo por comercio electrónico directo; modalidad transaccional que se apropia cada vez más de las negociaciones mercantiles a nivel mundial, y que es llevada a cabo solo con bienes intangibles o incorpóreos, que desde una óptica legal, son producto de una actividad creativa y original.

Parece craso error, que el legislador tributario venezolano, no regule de manera puntual los aspectos específicos del comercio electrónico; amén que las transacciones comerciales realizadas con la intervención de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, son cada vez más comunes y traen implicaciones en la materia fiscal, y algunas se refieren a la imposición indirecta, afectando la recaudación del Impuesto al Valor Agregado.

Una de las razones fundamentales de tal situación, recae en la falta de precisión legislativa para reconocer las operaciones de comercio electrónico

directo, a efecto del sometimiento del Impuesto al Valor Agregado, ya que aun y cuando el legislador venezolano, establece categorías de hechos imponible y dentro de ellas incluye sub-clasificaciones, no se precisa expresamente cuáles de esas operaciones, negocios jurídicos y actividades, pueden ser llevadas a cabo por medio del comercio electrónico directo, en el que la oferta, el pedido, el pago y la entrega es en línea.

Por ello, para poder reconocer dentro de los supuestos de hecho previstos en la legislación patria, las operaciones de comercio electrónico directo, que pueden llevarse a cabo y estar sometidas a gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano, debe considerarse las siguientes precisiones:

La operación, actividad o negocios jurídicos, no debe tener como objeto un bien mueble corporal, debido a que por la naturaleza del bien éstos son cosas o bienes que pueden ser percibidos a través de los sentidos y se pueden desplazar por sí mismas de un lugar a otro, o a través de un impulsor exterior sin sufrir deterioro alguno. Tampoco, la operación, actividad, o negocio jurídico, podrán tener como objeto los bienes inmuebles, ya que estos bienes, parten del hecho de estar unidos a un terreno de manera inseparable, tanto de forma física como jurídicamente.

Ello, porque es materialmente imposible realizar comercio electrónico directo, con bienes muebles corporales o bienes inmuebles, ya que las operaciones y actividades previas y posteriores no presentan como características fundamental la desmaterialización, la intangibilidad del bien objeto de la operación, por lo cual debe excluirse de las operaciones de comercio electrónico directo, sometidas a gravamen del Impuesto al valor agregado venezolano, cualquiera de los supuestos que tengan por objeto bienes muebles, corporales o bienes inmuebles.

Por el contrario, los bienes intangibles, inmateriales e incorporales por su naturaleza, son considerados como objeto de transferencia a través de la prestación de servicios, que se obtiene por medio de la cesión de derechos (que para el caso de la patente recibe el nombre de licencia, para la marca cesión de uso de marca, para las obras artísticas, literarias, intelectuales, cesión de derecho de explotación).

Y en estos casos, debería considerarse por analogía, como hechos imponible gravados con Impuesto al Valor Agregado, cualquier supuesto de hecho que incluya actos de comercio electrónico directo o digital; ya que, estos actos de comercio, se perfeccionan solo en contrataciones en línea, vale decir, el vendedor o prestador de servicio y el comprador o receptor del servicio, se comunican entre ellos en línea y de manera directa, verificándose los momentos de la contratación (oferta y aceptación) así como la modalidad de pago y entrega del bien, en línea.