



Forum Empresarial
ISSN: 1541-8561
ISSN: 2475-8752
forum.empresarial@upr.edu
Universidad de Puerto Rico
Puerto Rico

Aplicación de la ley del impuesto al valor agregado en las operaciones de comercio electrónico

Durán-Sánchez, Yosmary-Carolina; Briceño-Núñez, Chess-Emmanuel; Montilla-Soto, Alen-David
Aplicación de la ley del impuesto al valor agregado en las operaciones de comercio electrónico

Forum Empresarial, vol. 26, núm. 1, 2021

Universidad de Puerto Rico, Puerto Rico

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=63169773001>

Aplicación de la ley del impuesto al valor agregado en las operaciones de comercio electrónico

Application of the value added tax law in electronic commerce operations


Yosmary-Carolina Durán-Sánchez yosmaryduran@ula.ve
Universidad de Los Andes, República Bolivariana de Venezuela

 <https://orcid.org/0000-0003-1972-07488>

Chess-Emmanuel Briceño-Núñez chess@una.edu.ve
Universidad Nacional Abierta, República Bolivariana de Venezuela

 <https://orcid.org/0000-0002-1712-4136>

Alen-David Montilla-Soto alen.montilla.soto@gmail.com
Universidad Pedagógica Experimental Libertador, República Bolivariana de Venezuela

 <https://orcid.org/0000-0001-9765-0672>

Forum Empresarial, vol. 26, núm. 1, 2021

Universidad de Puerto Rico, Puerto Rico

Recepción: 18 Diciembre 2020
Revisado: 05 Noviembre 2021
Aprobación: 19 Noviembre 2021

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=63169773001>

Resumen: El internet se ha convertido en un medio para la tributación en la ejecución de compra-ventas en línea. Esta investigación analiza la aplicabilidad de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones del comercio electrónico, en Venezuela, como apoyo a las empresas legamente establecidas que ejecuten este tipo de comercio. Se presenta una investigación documental y descriptiva de campo, con una entrevista semi-estructurada, cuya población está compuesta por tres integrantes del departamento de fiscalización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, para la cual se realizó un análisis de contenido, plasmada en una matriz de triangulación. Se concluyó que la Ley del Impuesto al Valor Agregado es aplicable a las empresas que realizan operaciones de comercio electrónico siempre que las actividades que ejecuten queden gravadas según lo que establece la Ley.

Palabras clave: impuesto, impuesto al valor agregado, comercio electrónico internet, tributos.

Abstract: The internet has become a means of taxation in the execution of online sales. This research analyzes the applicability of the Value Added Tax Law in electronic commerce operations in Venezuela, in support of legally established companies that carry out this type of commerce. A documentary and descriptive field investigation is presented, with a semi-structured interview, whose population is made up of three members of the Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria inspection department, for which a content analysis was carried out, reflected in a triangulation matrix. It was concluded that the Value Added Tax Law is applicable to companies that carry out electronic commerce operations as long as the activities they carry out are taxed according to what the Law establishes.

Keywords: tax, value added tax, electronic commerce, internet, tributes.

Introducción

La modernización de la tecnología estableció otras formas en la interacción social; un naciente mundo virtual invadió la vida diaria de las personas incluyendo la forma de comercializar. Una nueva manera de

comercializar llamada comercio electrónico marcó nuevos lineamientos sobre la forma tradicional que se tenía para realizar las transacciones comerciales. La importancia que tomó esta forma de realizar las compras y ventas por medio del internet invitó a replantear conceptos que lo pudieran describir de la manera más adecuada. De acuerdo a lo expresado por Aguerre (2019), el uso de la tecnología, particularmente en el proceso de la digitalización de datos, ha impulsado mejoras en la productividad, atribuidas en parte por la disponibilidad de información y por la velocidad que se requiere para tomar decisiones en mercados de cambios continuos.

Desde la perspectiva de negocios se puede entender como una diversificación de la forma más antigua de comercializar como lo es la transacción comercial ejecutada mediante el acuerdo mutuo y la presencia de los involucrados. Se debe tener evidencia física que sería mayormente en papel que se representa con la factura, situación no muy lejana al comercio electrónico dado que deben existir los involucrados pero el contrato se realiza vía electrónica. En consecuencia, los elementos que integran la estructura de una empresa la cual está sujeta a tributos son de gran importancia. Las tiendas virtuales en comparación con las tradicionales carecen de algunos elementos como la presencia física y el establecimiento, pero no por ello son diferentes las operaciones comerciales. En tal caso, gravan los impuestos que son en gran parte los que ayudan a solventar el gasto público. Por ende, cabe la preocupación que por falta de fiscalidad a este tipo de comercio aumente la evasión por parte del contribuyente, el cual preferirá implementar el comercio electrónico en vez del comercio tradicional y, mediante el comercio tradicional, a la vez los contribuyentes pensarán que existe una injusta desigualdad entre estos dos tipos de comercio.

Cabe la necesidad de aclarar que la realización de una transacción comercial en que exista la venta de bienes o productos tangibles gravables queda sujeta a tributación que, en opinión de la Asociación Española de la Economía Digital (2012), “el tipo de IVA aplicable a las ventas de productos realizadas a consumidores finales se corresponde con el vigente en el lugar donde este establecida la empresa” (p. 27).

La importancia de la detección del tributo correspondiente a gravar en las ventas mediante el comercio electrónico es tanta que algunas organizaciones han tomado cartas en el asunto. Dado que la aplicabilidad del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un tema que preocupa a nivel mundial, existen territorios en los que ya se han establecido los parámetros necesarios para la adaptación del comercio electrónico al gravamen del IVA. Moral (2013) considera que:

Para la efectiva aplicación del impuesto que nos ocupa, la Comisión Europea ha elaborado una comunicación titulada “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”. Ya en un documento precedente, denominado “Iniciativa Europea de Comercio Electrónico”, la Comisión había afirmado que las normas comunitarias establecidas en el campo de la fiscalidad indirecta, y en particular del IVA, son idóneas para ser aplicadas al comercio electrónico. (p. 30)

Según lo descrito por el autor, la Comisión Europea decide adaptar el comercio electrónico al tipo de impuesto existente, en vez de crear nuevos impuestos para este comercio, así como también existen quienes optaron por legislar y reformar algunas leyes para incluir este tipo de comercio. Tal es el caso de Colombia, el cual en su Ley 527 (1999) establece que será aquella categoría que “abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar” (Art. 2b).

Venezuela no es la excepción en cuanto a legislación para regular el comercio electrónico, ya que la aparición de esta modalidad de comercio en el país originó la creación de una serie de leyes para su regulación. Para tal efecto, es la Cámara Venezolana de Comercio Electrónico (Cavecom) la delegada. Esta es una organización privada e independiente que se encarga principalmente en agrupar y apoyar a las empresas en sus actividades comerciales y en los medios digitales, y servir como medio de conexión entre cada una de estas empresas relacionadas con el sistema de comercio electrónico de Venezuela y de los demás países, promoviendo así también la innovación y los cambios necesarios para el desarrollo exitoso de estos negocios.

Ahora bien, es importante mencionar que en Venezuela, desde que se ha comenzado a implementar el comercio electrónico como medio para comercializar, se han establecido normativas que lo regulen, entre las que se encuentran: Ley de Delitos Informáticos (2015), Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (2014), Ley de Telecomunicaciones (2011) y Ley Orgánica de Ciencias y Tecnología (2005). Las mismas tienen como finalidad llevar un control y brindarles a las entidades el amparo y resguardo de sus funciones de comercialización.

La Cavecom trabaja en conjunto con las demás legislaciones existentes en el país. Algunas de ellas son: Decreto con rango valor y fuerza de ley del Código Orgánico Tributario (2020), Ley del Impuesto al Valor Agregado (2014), Código Orgánico Procesal Penal (2001), Código Penal (2000), Código de Procedimiento Civil (1990), Código Civil (1982) y Código de Comercio (1955). De manera tal, la Cavecom puede emplear todas las normativas aplicables en los hechos que se originan, que en opinión de Melgarejo (2005), “este tipo de comercio se compone como un acto jurídico con contenido patrimonial, es decir, un acuerdo con la particularidad que la comunicación entre la parte aceptante y la parte ofertante será establecida por medio electrónicos” (p. 6).

Para efectos de esta investigación se considerará la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2014), la Ley del IVA, ya que unifica las reglas que pueden servir para este tipo de tributo indirecto y para las autoridades encargadas de su recaudación y administración, sean el Fisco Nacional o los institutos oficiales. La Ley del IVA regula el tributo generado de la compra-venta en Venezuela, agrupando el procedimiento a seguir para evitar pérdida de la seguridad tributaria.

Debido a la importancia que tiene el IVA para la cobertura de gastos del Estado, a través de su basamento legal, la Ley del IVA propone una

serie de formalidades para gestionar de una mejor manera su recaudación y control, donde identifica a los sujetos pasivos obligados. A pesar de ello, no expone de forma clara y directa en qué momento quedan sujetos a esta obligación los hechos imponible que nacen en las operaciones del comercio electrónico indirecto, lo que ha generado la necesidad de mejoramiento en la cultura tributaria de Venezuela.

Según lo expuesto, la ausencia de instrumentos educativos en la parte tributaria para las formas de comercializar (específicamente en el comercio electrónico indirecto) ocasiona inseguridad en las compañías dado que no proporcionan los lineamientos que deben seguir de una manera clara, dando lugar a la evasión fiscal y por tanto afectando de manera negativa la renta pública en cuanto a ingresos por recaudación los cuales, en su mayor proporción, son obtenidos mediante el IVA. Por ende, todas las actividades comerciales realizadas en el territorio nacional a las cuales se les verifique el hecho imponible quedan sujetas a la obligación para así cumplir con lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y estarán impregnadas de la legalidad correspondiente.

En tal sentido, la realización de actividades económicas como la venta de productos tangibles, ya sea realizada por una compañía tradicional o por una compañía que lo realice mediante el comercio electrónico, quedará obligada a este tipo de impuesto. Dado que, a fines de su recaudación, el reglamento que rige la Ley del IVA establece en su artículo 69 que la Administración Tributaria podrá establecer mediante providencia mecanismos especiales de facturación para las operaciones de comercio electrónico gravadas por este impuesto, facilitando así las maneras de cumplir con la Ley en todo tipo de operaciones comerciales gravadas.

Conocer qué aspectos de la Ley del IVA son aplicables a las operaciones del comercio electrónico mantiene en vigencia la necesidad de capacitación e instrumentación a la población sobre la tributación del comercio electrónico. La ausencia de información precisa intensifica cada vez más los fraudes por parte de quienes ejecutan la actividad y los afectos negativos para los beneficiarios. También aumentan los fraudes al Estado, ya que la compra, venta y otros tipos de comercio realizados por internet se ejecutan por este medio muchas veces con el fin de evadir las obligaciones tributarias, situación que es más controlada cuando esta actividad de manera tradicional.

En tal sentido, al realizar una revisión exhaustiva de páginas web de empresas comerciales, los investigadores detectaron debilidades puesto que en dichas páginas solo hacen mención de los depósitos, transferencias y llenado de un formulario de envío, más no hacen referencia a la factura que se le entregará al cliente al recibir el producto. Se percibió la falta de seguridad en cuanto a lo que involucra este tipo de empresa, puesto que no existen documentos o información precisa de las obligaciones a las que están sujetas, la correcta emisión de las facturas, tickets y documentos equivalentes a la compra y venta de productos. De la misma manera se pudo identificar la inexistente entrega de facturas a los consumidores

valiéndose de que las ventas se realizan vía electrónica, y por tanto incurre en el indebido registro contable, lo que lleva a objeto de duda la existencia de la debida documentación legal que respalde a la compañía a la hora de una fiscalización.

Esta investigación tiene como propósito principal establecer un panorama claro de qué aspectos de la Ley del IVA son aplicables a las operaciones del comercio electrónico indirecto para facilitar la adquisición de conocimientos sobre el tema de estudio y poder hacer frente a las respectivas obligaciones, tomando en cuenta los principios por los que está constituida dicha ley. También ejecuta una entrevista a agentes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) para establecer su posición al momento de fiscalizar en cuanto a este tipo de empresas se refiere. Esto permite para obtener una posición objetiva del tema en estudio, dado que teniendo la información adecuada se tendría mejor relación entre los comerciantes y el Estado, y así orientar en materia tributaria a los comerciantes que manejan este tipo de operaciones.

La posibilidad de una serie de extenuaciones ante una fiscalización es una clara realidad para dichas compañías, dado que a pesar de ejecutar el comercio electrónico, hay empresas que sí tienen un establecimiento fijo registrado ante el Seniat, quien es uno de los principales encargados de realizar todo lo reglamentario a fines de mantener un control sobre las entidades comerciales que deben acoplarse a los mandatos del Estado, comenzando por mantener la eficiencia en la recaudación de impuestos y el control con fiscalizaciones a las organizaciones para así dar cumplimiento a las leyes.

La duda sobre la aplicabilidad o no de la Ley del IVA en las operaciones del comercio electrónico es la razón por la cual se les dificulta identificar los alcances tributarios que tienen las empresas de esta naturaleza frente al Seniat, dado que no existen parámetros que especifiquen dichos alcances. La ausencia de información en ciertos casos es una excusa para la evasión fiscal por parte de las empresas con las características nombradas. Debido a lo anteriormente mencionado, es de interés proporcionar un instrumento de conocimiento útil sobre la aplicabilidad de la Ley del IVA en las operaciones del comercio electrónico, y así darles a conocer qué aspectos son de vital importancia en las empresas en cuanto a la parte tributaria se trata, con el fin reforzar sus conocimientos y modelar los hábitos de comportamientos tributarios.

Ante este escenario, con el presente artículo se analiza la aplicabilidad de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de comercio electrónico. Para ello, se determinaron los principios tributarios establecidos por la Ley del IVA aplicables a las operaciones del comercio electrónico, se identificaron los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario aplicables a las operaciones del comercio electrónico, y por último se describió el proceso de fiscalización aplicado por el Seniat a las empresas que realizan operaciones de comercio electrónico.

Fundamentación teórica

Comercio electrónico

El comercio electrónico, también conocido como e-commerce (*electronic commerce*, en inglés), negocios por Internet o negocios online, consiste en la realización electrónica de transacciones comerciales a través de la transmisión de datos. Laudon y Guercio (2017) definen al comercio electrónico como el tipo de negocio en línea en el que las empresas intentan llegar a un consumidor individual. Este tipo de comercio electrónico se caracteriza principalmente por la compra de bienes al por menor, siendo así parte de un subconjunto en la sociedad de la información, en la cual las nuevas tecnologías, en particular el uso de la red, permite la realización de actividades de comercio. Es por ello que los elementos que hacen posible el comercio electrónico se encuentran ligados al avance de la tecnología de la información, los cuales mediante el uso de Internet y demás herramientas informáticas, permiten las nuevas relaciones comerciales entre los agentes económicos.

Modalidades del comercio electrónico

Las nuevas tecnologías de la información y la comunicación están suponiendo una intensa transformación de los métodos de trabajo y de las modalidades adoptadas para la operatoria comercial. En tal sentido, señala De Rivera (2000) que el comercio electrónico puede subdividirse en cuatro modalidades diferentes según los agentes implicados:

1. Empresa-Empresa (B2B): compañías que usan una red para ordenar pedidos a proveedores, recibiendo los cargos y haciendo los pagos. Esto es, cuando la compra-venta de productos y servicios se realiza entre empresas.
2. Empresa-Consumidor (B2C): se puede comparar con la venta al detal de manera electrónica. Esta modalidad ha tenido gran aceptación y se ha ampliado sobre manera, gracias a la llegada de la *World Wide Web*. En resumen, es la venta realizada al usuario final, la cual se ha expandido debido a la existencia de galerías comerciales o portales sobre Internet, ofreciendo todo tipo de bienes consumibles.
3. Empresa-Administración: cubre todas las transacciones entre las empresas y las organizaciones gubernamentales. Esta modalidad está comenzando, pero puede crecer rápidamente si los gobiernos la usan para sus operaciones.
4. Consumidor-Administración: a la vez que crecen tanto las categorías empresa-consumidor y empresa-administración, los gobiernos podrán extender interacciones electrónicas a áreas tales como: pagos de pensiones, auto asesoramiento en devoluciones de tasas, pagos de impuestos, entre otros servicios a empleados públicos. (p. 72)

La actual etapa histórica del comercio electrónico inició probablemente con el concepto de B2B, empresa-empresa, que consiste principalmente en usar las tecnologías de Internet para afianzar los

procesos de las empresas y ayudar a conectarlas entre sí. El énfasis en esta etapa está en utilizar Internet como una parte integral de los procesos de las empresas, para aprovechar las ventajas de comunicación, acceso a la información y procesamiento que ofrece el medio.

Obligación tributaria

La obligación tributaria es la relación que existe entre el Estado y el sujeto pasivo cuando ocurre el presupuesto de hecho en la ley, esto según lo tipifica el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2020). Moya (2000) define la obligación tributaria como “una obligación de dar, es decir, pagar el tributo, cumplir con los deberes formales y declaración jurada, el aceptar inspecciones, fiscalizaciones de los funcionarios competentes y, por último, es una prestación accesoria el pagar las multas e intereses” (p. 88). La obligación tributaria nace luego de ocurrido el hecho imponible, el cual surge de una actividad económica donde se involucra el Estado como sujeto activo y los contribuyentes o terceros como sujetos pasivos; este hecho repercute como imprescindible para la economía financiera del país.

Ahora bien, los tributos son parte de los ingresos que tiene un Estado para cubrir sus gastos, la mayoría de estos dirigidos a satisfacer las necesidades de la colectividad. Es una fuente importante de ingresos y a su vez una partida importante en el presupuesto público de todo país, sobre todo si los ingresos de este están basados en una “renta tributaria”. Al respecto, es necesario dejar claro la conceptualización del tributo como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrirlos gastos que le demandan el cumplimiento de los fiscos” (Villegas, 2001, p. 67). De acuerdo a lo expuesto, se puede decir que el tributo es la prestación en dinero que se le da al Estado en virtud de coadyuvar con los gastos públicos, sin recibir una contraprestación.

El comercio electrónico y el IVA venezolano

Uno de los tributos que cumple las especificaciones necesarias para ser gravado en el comercio electrónico es el Impuesto al Valor Agregado el cual recae sobre el consumo, gravando las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones de bienes y las importaciones de bienes. En opinión de García (2002):

La tributación por IVA de estas operaciones es asimilable al comercio tradicional, por ello se debe distinguir entre las prestaciones de servicios y la entrega de bienes, también resultarán aplicables las reglas sobre admisiones intra comunitarias, importaciones e incluso los regímenes especiales. (p. 38)

Es necesario resaltar que, a pesar de que el comercio electrónico ofrece modalidades distintas para tratar el intercambio comercial, debe cumplir con las obligaciones que la ley establece de igual forma, ya que los objetivos

son los mismos cuando se trata de operaciones de comercio tales como compra-venta. Según la Ley de Impuesto al Valor Agregado (2014), en su artículo 1, establece que:

Se crea un Impuesto al Valor Agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicio independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en esta Ley.

El Impuesto al Valor Agregado, al igual que todos los tributos, está conformado por elementos que hacen posible cumplir sus fines. Uno de ellos son los hechos imponible y los constituyen la realización de las actividades dispuestas en el artículo 3 de la Ley del IVA (2014):

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.
2. La importación definitiva de bienes mueble.
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley.
4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.
5. La exportación de servicios.

Como bien se ha mencionado, el hecho imponible se perfecciona en el momento de entregar la cosa mueble o el servicio prestado. Moya (2000) expresa que “el aspecto material del hecho imponible es la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario del tributo realiza, o la situación en la cual éste se halla o cuyo respeto se produce” (p. 11). En otras palabras, el hecho se aplica sobre las importaciones, ventas y prestaciones de servicios una vez se realice el intercambio y sobre aquellos que se consideran como contribuyentes ordinarios.

En el marco que rige la Ley del IVA (2014), en su artículo 5 son considerados contribuyentes ordinarios de este impuesto los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyen hechos imponible de conformidad con el artículo 3 de esta Ley. Lo cual, de acuerdo a las disposiciones antes mencionadas, independientemente de la naturaleza en la que ocurra el acuerdo comercial, bien sea por comercio electrónico indirecto o venta directa, es que nace el hecho imponible. Por consiguiente, nace la obligación al contribuyente de ser una operación gravada para ese tipo de impuesto.

Así mismo, para una mayor referencia del alcance de dicha ley en el comercio electrónico, es necesario destacar el artículo 14 que impone la territorialidad y el alcance legislativo que enmarca su propósito, señalando

que las ventas y retiros de bienes muebles corporales serán gravables cuando estos se encuentren situados en el país y en los casos de exportación cuando haya nacido la obligación.

Por otra parte, cuando el hecho comercial implique la exportación o importación de bienes muebles corporales se encuentra otra forma de tributo, como lo es el impuesto que regula la aduana. En la actualidad son tributos de regulación comunitaria. La figura más importante que se incluye en ellos es la de los derechos a la importación, tributo que se exige por la entrada de mercancías en el territorio aduanero comunitario.

Como ya se ha mencionado anteriormente, el tratamiento de la imposición tributaria es obligatorio para todo acto de comercio que incurra en su determinación, por ello cabe destacar que una situación de hecho se encuentra en el comercio electrónico el cual maneja cuantiosos ingresos comerciales que debe tributar al fisco, de acuerdo al país donde se realice la transacción.

Es evidente la adopción y adaptación que se ha venido abocando en materia jurídica en Venezuela para dar cumplimiento a un requerimiento de avances económicos y sociales como lo es el comercio a través de medios tecnológicos, así como también la necesidad de un medio que oriente, resguarde y posibilite el camino de relaciones efectivas en el que se cumpla con lo que establece la Ley. Es por ello que el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria es el ente primeramente capacitado para asumir este rol.

En tal sentido, el Seniat constituye un órgano de ejecución de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de políticas tributarias dictadas por el Ejecutivo Nacional. El objeto principal es recaudar con niveles óptimos el tributo nacional a través de un sistema integral de administración tributaria moderno, eficiente, equitativo y confiable, bajo los principios de la legalidad y respeto al contribuyente.

Metodología

Esta investigación es cuali-cuantitativa y emplea un enfoque documental descriptivo. Es decir, es diseñada para dirigir el estudio de problemáticas con el fin de expandir y profundizar en el conocimiento, respaldados en investigaciones previas, documentos legales, leyes y basamentos legales que aporten información pertinente para lograr los objetivos. Por otra parte, siendo documental también es catalogado bajo un nivel descriptivo por la naturaleza para el logro del tercer objetivo. En otras palabras, se considera descriptivo dado que consiste en evidenciar lo que se puede observar en una realidad mas no se pretende realizar cambios en la misma, esto con el objeto de conocer el proceso de fiscalización aplicado por el Seniat a las empresas que realizan operaciones de comercio electrónico, estableciendo si son o no aplicables los procedimientos según la Ley de IVA.

El objetivo de este estudio es analizar la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones del comercio electrónico.

En este caso la información se obtuvo de los documentos bibliográficos relacionados con los instrumentos legales que regulan las formalidades tributarias en materia de comercio electrónico, así como también documentos y publicaciones especializados en el mismo, que servirán de soporte para el logro de los dos primeros objetivos específicos.

Resultados

Luego de analizar el comercio electrónico en referencia a su tributación mediante una revisión documental, esta parte se enfoca en el desarrollo de la metodología señalada anteriormente, que consta de un análisis documental para los dos primeros objetivos y la aplicación de la entrevista semi-estructurada a los tres funcionarios del departamento de fiscalización del Seniat, la cual se plasmó en una matriz de doble entrada para mayor entendimiento. A tal efecto, se presentan los siguientes resultados:

Principios tributarios establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de comercio electrónico

Los principios son la base fundamental para la consolidación de las leyes y el resguardo de las mismas. A través de ellos se logra estructurar el alcance jurídico que hace posible lograr los objetivos y establecer su debido cumplimiento partiendo de los ideales y valores que busca guardar cada uno de ellos. El soporte principal que justifica cada principio es la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual siendo la ley de más alto rango funge como modelo y directriz para las normas que se emanen con posterioridad, en este caso la Ley del IVA.

Asimismo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra enmarcada bajo principios que imponen la determinación para su cumplimiento bajo los fines por los cuales ha sido creada. Al mismo tiempo, le dan la validez y soporte para que exista conformidad entre las partes involucradas, en este caso el sujeto activo en representación del Estado y el sujeto pasivo que sería el obligado al pago y cumplimiento de la Ley. Según Sánchez (2019), para asegurar la real efectividad de dichos principios se deberán establecer en un régimen jurídico específico. En este caso la Constitución, por ser considerada la ley de más alto rango según la teoría de jerarquía de leyes, es que impone e impregna de legalidad el acto comercial en sí mismo. Es decir, que para que los principios puedan cumplir con su finalidad deberán convertirse en Derecho Constitucional, puesto que solo así podrán ser emanados para las otras leyes que la presiden.

Es importante señalar que en esta ley, la referencia textual y específica de algún principio no se encuentra tipificado en ningún artículo; sin embargo, la interpretación bajo la cual han sido sometidos los artículos que la componen atendiendo a lo emanado por los principios constitucionales y el tema en estudio específicamente orientado a las

operaciones de comercio electrónico, nos lleva a reconocer: (a) principio de justicia, (b) principio de generalidad, (c) principio de igualdad, (d) principio de territorialidad y (e) principio de flexibilidad y eficiencia.

De acuerdo con el primer principio, el de justicia, este se basa principalmente en hacer cumplir los objetivos para los que han sido creadas las leyes, resguardando los intereses del Estado y el de la población. Este principio representa una garantía esencial en el Derecho Constitucional ya que es necesario que todo tributo sea sancionado por una ley y establezca a través de ella todas sus disposiciones. Se encuentra consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en el cual se establece: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente”. De acuerdo con este principio todo tributo debe ser creado por una ley formal.

Así mismo, en relación a lo dicho anteriormente, la Ley de IVA venezolana no contiene un concepto jurídico específico en materia de comercio electrónico sino supuestos fácticos en los cuales se considera en la ley que existe, verificando si todo está dentro del marco legal. Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley del IVA (2014), el que expone “se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en este decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley”.

Es por ello que se pretende dejar claro que este impuesto se generaliza para las ventas de bienes muebles en el que se configure el hecho y es allí donde el principio de justicia juega un rol importante, ya que sus ideales promueven a que se trate igual a los iguales, que en este caso postularía el hecho de las actividades de comercio electrónico, las cuales buscan alcanzar los mismos fines.

En cuanto al segundo y tercer principio de generalidad e igualdad, respectivamente, son dos principios que accionan conjuntamente para lograr su fin. En este caso aparecen representados por la Ley del IVA en la determinación de sus elementos para definir claramente a quiénes y cómo será gravado este impuesto. En efecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2014) define claramente su determinación y condiciones para el nacimiento de la obligación tributaria o hecho generador del tributo y, así mismo, quiénes estarán sujetos al gravamen como contribuyentes. Sin distinción alguna, prescribe textualmente en su artículo 1: “serán todas las personas que realicen los hechos imponibles prescritos en esta Ley”, configurados principalmente en las ventas de bienes muebles corporales. Se entiende así las operaciones de comercio electrónico como cualquier otro medio de comercio que atiende el hecho generador del tributo estipulado en la Ley del IVA.

Es aquí donde existe la necesidad de destacar los principios de generalidad e igualdad ante esta modalidad de comercio y la necesidad de adoptar las leyes tributarias a estas nuevas tendencias que forman parte

del futuro tributario, como lo es el comercio electrónico, y que se ajuste de manera tal que no excluya y corrompa como medios de evasión la economía del país. Por otra parte, con esto se logra enfatizar con respecto al principio de igualdad que los deberes, sanciones, gravamen, pago y demás obligaciones se aplicarán de manera equitativa a todas las personas sujetas a este gravamen.

El cuarto principio de territorialidad reitera otro elemento esencial con respecto a las fronteras de la Ley. Es importante resaltar que las leyes se limitan al alcance de su espacio geográfico, y en el caso del IVA es elemental este principio que enmarca la validez jurídica que acobija cada artículo por los que se encuentra estructurada esta ley dentro de la República Bolivariana de Venezuela. Esto lo define muy bien en el artículo 1 de la Ley del IVA (2014) como un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional; es decir, que este impuesto es exigido por esta ley y es responsabilidad del Estado mientras ocurra dentro de la jurisdicción de Venezuela.

Además, de acuerdo a la territorialidad, la Ley del IVA (2014) impone también en su artículo 14 que “las ventas y retiros de bienes muebles corporales serán gravables cuando los bienes se encuentren situados en el país y en los casos de importación cuando haya nacido la obligación”, dejando muy claro el alcance, el dominio dentro del territorio y las condiciones para que se aplique, y así mismo la unanimidad a la que hace referencia en cuanto a los sujetos al gravamen de este impuesto. Es importante destacar que las operaciones de comercio electrónico, como ya se ha hecho énfasis, forman parte de una actividad económica que prevalece y como todo comercio tiene participación y relevancia al Estado.

El quinto y último principio citado en el análisis de dicho estudio es el principio de eficiencia y flexibilidad, el cual representa dos de los principios adoptados por la Ley del IVA más relevantes que dan cabida a que este tributo se aplique a las operaciones de comercio electrónico. Por ser una ley que se adapta principalmente a las circunstancias del entorno, y a pesar de que no describe directamente las operaciones de comercio electrónico, las agrupa por la interpretación que se les da a los artículos, porque su contenido engloba ese tipo de actividad. Por ello, queda reflejando la responsabilidad de la Administración Tributaria para atender los cambios que surgen día a día y ser incorporados en las leyes, lográndose así los mecanismos necesarios que mantengan las leyes vigentes y en vanguardia para la protección de la economía del Estado. Por otro lado, atendiendo al principio de eficiencia podemos identificar una gran efectividad que ofrecen los medios electrónicos no solo a la Administración Tributaria en el control del impuesto con el uso de la tecnología (es decir, en las declaraciones, pagos, fiscalizaciones, entre otros), sino también al contribuyente, el cual puede cumplir todos los deberes que acarrea la Ley disminuyendo costos por papeleo, tiempo e intermediarios. Hecho que intuye a pensar que los cambios son positivos, desde el punto de vista de eficacia y eficiencia, pues elimina los costos

para ambas partes, es decir sujeto pasivo (contribuyente) y sujeto activo (Estado).

En otro orden de ideas, se podría afirmar que la indiferente interpretación de la Ley y la vaga información en referencia exclusiva a cerca de las operaciones de comercio electrónico no son excusa de su incumplimiento, ya que la gran mayoría de las características y elementos que la conforman y que han sido objeto de estudio respaldan la similitud del comercio tradicional con el comercio electrónico para que se le atribuya todo el alcance del gravamen y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a esta modalidad.

Deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario aplicables a las operaciones de comercio electrónico

La realización de operaciones comerciales sujetas a gravamen de IVA tiene un efecto en la rentabilidad de un país puesto que son parte de los ingresos que se utilizan en el presupuesto público, por ello, la necesidad de establecer un orden, control y responsabilidad sobre quienes ejercen las actividades comerciales. Las autoridades fiscales originaron el establecimiento de obligaciones tributarias enmarcadas en el Código Orgánico Tributario (COT), el cual trabaja a la par con la Ley del IVA. Dicho código sirve como marco jurídico en la tributación.

La forma en que se realice la actividad comercial no excluye de la obligación al contribuyente mientras este comercialice un bien o servicio gravado según los establecidos en la Ley. En consecuencia, son motivos suficientes para incluir las operaciones del comercio electrónico siempre que sea de manera indirecta. Por ello, es de conocimiento que dichas obligaciones están enmarcadas puntualmente como deberes formales a los que están sujetos los contribuyentes, responsables y terceros en cuanto a las actividades de fiscalización e investigación a realizar por parte de la Administración Tributaria se refiere. Según lo expuesto en el Código Orgánico Tributario (2020), en su artículo 155 (el cual se compone por 8 numerales, cada uno de ellos relacionados a los deberes formales de los contribuyentes y cómo se deben cumplir), deben ser analizados. Para establecer su aplicabilidad al comercio electrónico, debemos analizar los ocho numerales que componen el artículo 155 del Código Orgánico Tributario (2020), pues cada uno de ellos está relacionado a los deberes formales de los contribuyentes y cómo se deben cumplir.

Según lo expuesto, el numeral 1 del artículo 155 del COT (2020) — que nos habla de llevar los libros contables, inscribirse en los registros pertinentes y declarar y cancelar el impuesto— el contribuyente sujeto a esta ley deberá regirse bajo unos lineamientos que mantendrán la integridad de la información legal de sus operaciones para cuando la administración tributaria lo requiera, incluyendo la evidencia y registro de sus operaciones gravadas con el IVA.

Siguiendo con el deber de inscribirse en los registros pertinentes, se puede decir que la inscripción de la empresa ante el registro mercantil es procedimiento que debe realizar obligatoriamente el contribuyente a

finde obtener validez para su empresa y operaciones comerciales, las cuales pueden ejecutarse mediante el comercio electrónico o de forma tradicional. Igualmente debe inscribirse ante el Seniat para obtener una identificación mediante el Registro de Información Fiscal, un código de identificación del contribuyente que le asigna la administración tributaria a fines de llevar un control de las empresas y sus operaciones. El registro se debe realizar mediante el sistema de la Administración Tributaria siempre que cumpla todos los requerimientos exigidos.

El numeral 1 también establece el deber de declarar y cancelar el impuesto, obligación que tiene todo contribuyente que comercialice productos gravados con el IVA, incluyendo así los que realicen sus compra-venta vía electrónica, pero que de alguna forma quedan sujetos debido a los medios tradicionales utilizados para llevar a cabo la operación comercial. En tal sentido, la declaración y cancelación del impuesto es una obligación que tiene de rendir cuentas de las operaciones realizadas mediante declaraciones en la fecha, lugar y condición que determine la ley, y las mismas evidenciaran movimiento del crédito y débito fiscal del periodo imponible.

Siguiendo con lo establecido, en el numeral 2 —el cual obliga a emitir facturas cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidas— se entiende como factura el documento que evidencia la operación comercial realizada. Ahora bien, en el ámbito del comercio electrónico se puede decir que las facturas emitidas digitalmente tienen la misma representación legal que las físicas puesto que deben cumplir con las mismas formalidades y se pueden imprimir si el solicitante lo requiere. Según un estudio sobre comercio electrónico para la Asociación Mexicana de Estándares para el Comercio Electrónico (2004), la factura cumple el rol de comprobante fiscal que cuenta con un sello digital que soporta su origen y validez ante las autoridades fiscales.

En cuanto al numeral 3, este se enfoca en el deber de conservar documentos, por lo que obliga a los contribuyentes a archivar todos los registros contables y los documentos que guarden evidencia de las operaciones de una empresa, dado que son de vital importancia y deben conservarse mientras el tributo no esté prescrito para cuando la administración tributaria lo requiera. En cuanto al comercio electrónico se refiere, este también debe llevar y conservar por un periodo de cinco años los registros de las operaciones que realice según lo descrito en el artículo 32 de la Ley para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios (2008) en su capítulo V titulado “De la protección en el Comercio Electrónico”.

El numeral 4, que reza el deber de contribuir con las inspecciones y fiscalizaciones realizadas por los funcionarios autorizados en el domicilio fiscal del contribuyente, presenta actividades que ejecuta la Administración Tributaria a fines de verificar la fidelidad los datos aportados y declaraciones de impuestos realizadas por el contribuyente, aclarando que en el caso del comercio electrónico que no tenga domicilio permanente se pueden suscitar dos panoramas.

El primero es que se tome como domicilio fiscal el depósito de la mercancía y el segundo sería la aceptación de domicilio fiscal electrónico que, según el Código Orgánico Tributario (2020), “la Administración Tributaria podrá establecer un domicilio fiscal electrónico obligatorio para la notificación de comunicaciones o actos administrativos, que requiera hacerle a los sujetos pasivos” (Art. 14). De esta manera, el contribuyente que carezca de establecimiento fijo podrá rendir cuentas de sus operaciones vía electrónica.

El numeral 5 del artículo en estudio nos habla de la obligación que tiene el contribuyente de exhibir la documentación legal de la mercancía en el establecimiento fijo. Aunque no se relaciona estrechamente al comercio electrónico debido a su ausencia de conceptualización sobre un establecimiento fijo, no elimina la responsabilidad del contribuyente de tener la documentación legal de la mercancía, ya sea en el depósito de la misma o en el lugar que tenga funcionamiento la parte administrativa de la empresa para cuando los funcionarios autorizados la requieran.

En el numeral 6 se indica el deber de comunicar los cambios que afecten la responsabilidad tributaria, lo que implica la notificación por parte del contribuyente a la Administración Tributaria de cualquier información sobre los cambios realizados a la empresa o datos aportados al sistema tributario, en los que se pueda ver afectado el impuesto. Lo que conlleva a que en el comercio electrónico se debe cumplir con este deber para poder realizar sus operaciones gravadas sin ningún inconveniente legal o tributario y evitar la evasión fiscal dentro del territorio nacional.

Por otra parte, el numeral 7 obliga al contribuyente a comparecer ante la Administración Tributaria, lo que indica la atribución que tiene la administración de requerir la presencia del contribuyente para la ejecución de cualquier acto administrativo o la aclaración exigida por los funcionarios. En tal sentido, el contribuyente que ejerce comercio electrónico queda igualmente obligado a cumplir este deber mientras se le sea solicitado.

Para finalizar, el numeral 8 prescribe el deber de cumplir los mandatos tributarios. Las obligaciones a las que se encuentra sujeta toda persona natural o jurídica que realice operaciones comerciales en el territorio nacional son elementos fundamentales para el control de la economía y comercialización a nivel nacional, por lo cual, se deben cumplir a cabalidad siempre que se incurra en el hecho donde nace la obligación según lo exija la ley, evidenciando así su aplicación al comercio electrónico indirecto siempre que se le verifique el hecho.

Los puntos anteriormente mencionados hacen parte fundamental en el orden y control de la vida comercial en el país, resaltando que la finalidad de estos deberes es mantener una cultura tributaria y eficiencia en el sistema de recaudación de impuestos.

Proceso de fiscalización a las empresas operan con el comercio electrónico: una experiencia basada desde la perspectiva del Seniat

De acuerdo a una entrevista aplicada a los funcionarios del Seniat, se dio a conocer a través de una serie de preguntas el proceso de fiscalización aplicado a las empresas que ejercen el comercio electrónico.

Pregunta N° 1: Comente cómo se da inicio al proceso de fiscalización para las empresas que ejercen el comercio electrónico.

Las fiscalizaciones ejecutadas por los funcionarios autorizados del Seniat pueden iniciar a causa de alguna denuncia o simplemente por la verificación de los datos existentes en el sistema del Seniat a un rubro en específico. Estos son procedimientos que deben estar debidamente enmarcados en la ley, mediante la emisión de providencias administrativas. Dichas fiscalizaciones se pueden ejecutar a todo tipo de contribuyente incluyendo los que ejercen el comercio electrónico, siempre que el mismo este registrado ante el sistema tributario.

Pregunta N° 2: Explique a través de qué medios se puede realizar la fiscalización para las empresas que ejercen el comercio electrónico

Según la Ley del COT (2020) en su artículo 137, los funcionarios autorizados podrán “realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables; requerir a los contribuyentes, responsables y terceros que comparezcan ante sus oficinas; y fiscalizar en los locales de los contribuyentes”. Para los funcionarios del Seniat, por lo general, las fiscalizaciones pueden ser efectuadas de diferentes formas según los hechos que se presenten. La providencia emitida habilitará al funcionario de hacer presencia en el local del contribuyente a fiscalizar, como también se puede realizar desde las oficinas del Seniat mediante la revisión de las declaraciones realizadas en el sistema, así como existe la posibilidad de que el contribuyente deba comparecer ante la administración.

Cabe destacar que para los contribuyentes que ejercen el comercio electrónico se aplicarán los mismos procedimientos, ya que, siendo empresas legalmente establecidas e inscritas en el sistema tributario, deben tener registrado un lugar o sitio de ubicación fiscal atendiendo a uno de los requisitos obligatorios para la debida inscripción en el sistema tributario. En consecuencia, los procedimientos establecidos en la ley son los mismos según lo descrito por los funcionarios entrevistados

Pregunta N° 3: Comente cómo se le solicita la información objeto de fiscalización al contribuyente que efectúa operaciones de comercio electrónico

Según Medina (2018), el acta de requerimiento “se caracteriza por ser un acto administrativo de trámite cuyo objeto es requerir información del contribuyente o responsable fiscalizado y que formalmente debe extenderse por escrito” (p. 67). Es decir, la documentación que será objeto de fiscalización es precisada en esa acta, según los funcionarios del Seniat es el recurso utilizado por la administración tributaria para notificar al contribuyente cuales son los documentos que deberá entregar para ser evaluados, en el caso del comercio electrónico como para cualquier otra

empresa se le hará llegar al contribuyente dicha acta, ya sea físicamente o por medio del domicilio fiscal electrónico inscrito ante el sistema.

Pregunta N° 4: Comente sobre la documentación que se le solicita al contribuyente a través del acta de requerimiento

De acuerdo al artículo 137 de la Ley del COT (2020) se podrá exigir la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad. Según lo señalado por los funcionarios entrevistados, la documentación exigida al momento de las fiscalizaciones, ya sea a los que ejercen el comercio de manera tradicional o de manera electrónica, puede variar dependiendo del tipo de fiscalización que se vaya a realizar. En una fiscalización de deberes formales se solicitarían los documentos que evidencien las operaciones que realiza la empresa; esto es todo documento en el que se encuentre información pertinente para la administración tributaria a fines de evidenciar el cumplimiento o no de la tributación. Por otro lado, en una fiscalización de fondo se solicitarán solo los documentos en los que se presume el ilícito u omisión como pueden ser las declaraciones de impuestos sobre la renta.

Pregunta N° 5: Explique sobre la documentación que avala la información suministrada por el contribuyente a la Administración Tributaria

Según el artículo 189 de la ley en estudio, en toda fiscalización se abrirá expediente en el que se incorporará la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria. Para el caso de los funcionarios entrevistados, unos concuerdan con el procedimiento de generación del acta de recepción, que es el documento en el que se deja constancia de los documentos requeridos por la Administración Tributaria y los aportados por parte del contribuyente. Otra opinión que presenta el documento que respalda dicha recepción es la misma providencia administrativa. En tal sentido, este es un acta que se debe redactar en el momento de recibir los documentos aportados por el contribuyente para tener un respaldo de la información y documentos suministrados al expediente.

Pregunta N° 6: Ilustre cómo respalda a la Administración Tributaria el acta de recepción

En la Ley del COT (2020), el artículo 189 establece que en dicho expediente se harán constar los hechos u omisiones que se hubieren apreciado y los informes sobre cumplimientos o incumplimientos de normas tributarias o situación patrimonial del fiscalizado. Por lo general, el acta de recepción es parte del expediente que se formara al contribuyente fiscalizado para que al momento de la devolución de los documentos no se extravíe y sean entregados todos o no se exijan documentos que no fueron aportados. Sirve como un respaldo en el que se plasma cuáles son los documentos que se reciben del contribuyente.

Pregunta N° 7: Diga cuál es el tratamiento que se le da a la documentación que es suministrada por el contribuyente

Según Guliani (2018), este paso es denominado auditoría tributaria y lo define como “un examen sobre los elementos de la obligación tributaria con el propósito de determinar el grado de cumplimiento de esa

obligación, es la aplicación de técnicas de auditoría para verificar, evaluar y comprobar los elementos de la obligación tributaria” (p. 31). En opinión de los entrevistados, la auditoría, que para ellos viene siendo el proceso de verificación, es una evaluación que se le realiza a los documentos aportados por el contribuyente para determinar cualquier incongruencia presentada entre los documentos aportados y las declaraciones realizadas ante el sistema tributario, por lo tanto, el tratamiento es el mismo entre la teoría y la práctica.

Pregunta N° 8: Exponga qué finalidad tiene este procedimiento de auditoría para las empresas que ejercen el comercio electrónico

La auditoría tributaria tiene como finalidad la determinación de la existencia de errores u omisiones por parte del contribuyente. Según la Ley del COT (2020) en su artículo 183, “en los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código”. En opinión de los funcionarios del Seniat hallar las inconsistencias es el objetivo que ellos tienen al momento de realizar una fiscalización, incluyendo a las empresas del comercio electrónico dado que el incumplimiento de deberes le ocasionará sanciones de igual forma que a las empresas tradicionales.

Pregunta N° 9: Explique el procedimiento que establece la existencia o no de la deuda tributaria.

Villegas (2019) define la determinación como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en caso particular, la configuración del presupuesto hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación” (p. 493). Por lo tanto, es aplicada por los entrevistados al momento de verificar los documentos aportados por el contribuyente y establecer si procede una sanción o no. En tal sentido, se da paso a la determinación mediante la configuración del hecho imponible, la medida y el alcance de la obligación a la cual el contribuyente quedará obligado luego de la fiscalización.

Pregunta N° 10: Exprese cómo se puede dar la determinación tributaria para las empresas que ejercen el comercio electrónico.

Ley del COT (2020) en su artículo 141 aclara que la determinación se puede dar sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponderables, o sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Cabe destacar que, según lo expresado por los funcionarios, en el Seniat se trata de trabajar solo sobre base cierta para realizar las comparaciones y cálculos entre la información recabada, dejando en duda cómo realizan las fiscalizaciones cuando no se logran obtener todos los documentos exigidos al contribuyente.

Pregunta N° 11: Comente que escenarios se pueden dar luego de la determinación tributaria.

Ley del COT (2020) en sus artículos 193 y 197 establece que la determinación se debe finalizar con un acta de reparo que será emitida por la Administración Tributaria en representación del agente fiscalizador, describiendo todas las funciones y procedimientos acordados en la fiscalización específicamente en caso de presentar ilícitos, y por tanto informar de las sanciones correspondientes. Por otro lado, si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará el Acta de Conformidad.

En tal sentido, las obligaciones que nacen luego de una determinación dependerán del grado de cumplimiento que tenga el contribuyente fiscalizado, por lo cual se procederá a emitir un acta de reparo para los contribuyentes que se le demuestre algún incumplimiento en los documentos fiscalizados. Esto generará una obligación al contribuyente de resarcir los errores cometidos ante la Administración Tributaria. De lo contrario, en caso de no existir incumplimiento ni omisiones por parte del contribuyente, se procederá a generar el acta de conformidad, la cual dará por finalizada la fiscalización sin sanciones.

Pregunta N° 12: Señale qué obligación genera el Acta de Reparación a los contribuyentes que ejercen el comercio electrónico.

Según lo establecido en el artículo 195 de la Ley del COT (2020), el Acta de Reparación emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los 15 días hábiles de notificada. Basados en la práctica, los funcionarios opinan que las consecuencias que tiene un Acta de Reparación para el contribuyente son las obligaciones a las que este queda sujeto por haber incurrido en incumplimientos frente a la Administración Tributaria, es decir, se emplazará al contribuyente para que rectifique los errores y subsane la omisión del tributo, en el que se le dará un plazo de 15 días para realizar las correcciones voluntariamente.

Pregunta N° 13: Comente los hechos que se deben presentar para dar paso al acta de conformidad.

Si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará el Acta de Conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo, según lo establece el artículo 197 de la ley en estudio. A efectos de la entrevista aplicada a los agentes del Seniat, se puede visualizar la igualdad de los conocimientos de los funcionarios a lo establecido en la ley, dado que sugieren que el Acta de Conformidad se emite cuando el contribuyente fiscalizado tiene todo según lo dicta la ley.

Conclusiones

En la investigación se concluye que el comercio electrónico es una forma innovadora de entender las relaciones comerciales a través de la

tecnología, sin embargo, es comprendido como comercio muy similar al tradicional, ya que persigue los mismos fines y como tal las figuras impositivas que recaen sobre el consumo se ven afectadas.

Si bien el comercio electrónico implica un cambio estructural en cuanto a la manera en que los agentes del mercado se relacionan al hacer negocios, mientras se crean nuevas formas legislativas para resguardarlo deben aplicarse las formas y principios tributarios vigentes, con el objeto de corregir cualquier distorsión económica o desviación en el comportamiento de empresas o consumidores. A esto hay que sumarle que el sistema impositivo no debe limitar las posibilidades de expansión del comercio ni debe ir en contra del desarrollo de las empresas que se dedican a este tipo de comercio.

Con base en el primer objetivo, determinar los principios tributarios establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Aplicado en las operaciones de comercio electrónico, se logró identificar el alcance jurídico que representan los principios en el ámbito legal, ya que logran determinar de cierta forma los requerimientos necesarios para el logro de los objetivos impartidos por el Estado, es decir, que se cumplan con las cargas impositivas por el bien de la economía del país.

Es por ello que es necesario resaltar que la Ley del IVA bajo su estructura y en relación a otras modalidades de ejercer el comercio, en tal caso a través de internet, enmarca una serie de principios que le permiten cumplir sus objetivos de recaudación. Por tanto, los principios de generalidad, territorialidad, flexibilidad y eficiencia permiten dar respuesta a cerca de las responsabilidades que se deben impartir, dando cabida a las posibles adaptaciones que se apeguen a la Ley, en respuesta a todo acto que así lo requiera, incluyendo las operaciones de comercio electrónico.

En cuanto al segundo identificar los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario aplicable a las operaciones de comercio electrónico, se pudo identificar que la forma en que se realice la actividad comercial no excluye de la obligación al contribuyente mientras este comercialice un bien o servicio gravado según los establecidos en la ley. Es por ello que entre los aspectos que condicionan el cumplimiento de un tipo de tributo se encuentran los Deberes Formales establecidos por el Código Orgánico Tributario.

Se precisa que toda empresa incluyendo las que realicen operaciones de comercio electrónico deberá cumplir con las responsabilidades legales que determine la Administración Tributaria practicando de esta manera todas las obligaciones estimadas por la Ley del COT. Cabe destacar que para el comercio a través de internet se ve favorecido, por la misma ley antes mencionada, el uso de medios electrónicos para el logro de sus objetivos. Tal es el caso del correo electrónico como medio informativo confiable y las declaraciones.

Sin embargo, en abordaje a otras obligaciones como deberes formales, tales como la emisión de facturas, la respectiva contabilidad llevada a cabo a través de los libros que estima la Ley del COT y el debido cumplimiento con los registros, se deberán hacer tal cual se determina aludiendo de esta manera a como se realiza en forma tradicional. De la misma manera, en

caso de presentarse una falta con los deberes formales y las disposiciones que se establecen se le aplicarán las sanciones que correspondan a dicho incumplimiento según lo establecen las normas tributarias, es decir el Código Orgánico Tributario.

De acuerdo al tercer objetivo, determinar el proceso de fiscalización aplicado por el Seniat a las empresas que realizan operaciones de comercio electrónico, se demostró que es un procedimiento que ejecutará la Administración Tributaria sin distinción según los procedimientos estrictos que establece la ley, ya que toda empresa legalmente constituida se someterá a las normas implementadas por el Estado para regular los tributos incluyendo las empresas que ejecuten operaciones de comercio electrónico.

Por tanto, dicho procedimiento se encuentra enmarcado por el Código Orgánico Tributario dándose inicio por medio de la emisión de una providencia, que dará paso al permiso necesario para realizar los requerimientos correspondientes ante el contribuyente, (es decir, solicitud de documentos, declaraciones y todo lo que se considere necesario) para proceder luego a la verificación y análisis de la información que demostrara los resultados que determinarán el cumplimiento o no de la obligación tributaria al Estado por parte del contribuyente.

Es importante señalar que el procedimiento realizado para las fiscalizaciones a los contribuyentes que ejercen el comercio electrónico es el mismo que realizan las empresas comerciales de manera tradicional, salvo algunas particularidades especiales de su condición en referencia a que puede ser de mucha concurrencia el uso del correo electrónico para transmitir cualquier información al contribuyente, mientras no cuente con establecimiento permanente. Sin embargo, este contribuyente debe obligatoriamente establecer un domicilio fiscal que permita orientar su ubicación para cualquier inconveniente presentado.

Ahora bien, de acuerdo al objetivo general, analizar la aplicabilidad del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de comercio electrónico, se determina que la relación existente entre dicho comercio y el tradicional es la razón por la cual se debe apegar a lo establecido en las normativas que regulan el comercio en general, resaltando que las actividades ejecutadas por empresas legalmente constituidas que comercian bienes y servicios gravados deben cumplir las ordenanzas sin distinción de la forma en que realicen dicha operación.

Referencias

- Aguerre, C. (2019). Digital trade in Latin America: mapping issues and approaches. *Digital Policy, Regulation and Governance*, 21(1), 2-18.
- Asociación Española de Economía Digital. (2012). *Aspectos legales del Comercio Electrónico*. [Libro en línea].
- Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453. Art 317. 30 de diciembre de 1999. (Venezuela)

- Código Orgánico Tributario. (2020). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507, extraordinario. Art. 13, 14, 137, 141, 155, 183, 189, 193, 195, 197. 29 de enero de 2020. (Venezuela)
- De Rivera, L. (2000). Negocios on-line. Pasos y claves para triunfar. *Revista PC Magazine en español*, 11(10), 72-77.
- García, Y. (2002). *La tributación indirecta del comercio electrónico en la Unión Europea. Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela*. Torino.
- Guliani, C. (2018). *Derecho financiero* (5ta ed.). Desalma.
- Laudon, K., & Guercio, C. (2017). *E-commerce 2017: business, technology, and society*. Pearson.
- Ley 527 de 1999. Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones. Art. 2b. 18 de agosto de 1999. DO NO. 43.673 (Colombia)
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.617. Art. 1, 3, 5, 14, 69. 17 de noviembre de 2014. (Venezuela)
- Ley para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios. (2008). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°38.862. Art 32. 31 de enero de 2008. (Venezuela)
- Melgarejo, P. (2005). *Derecho del comercio electrónico: nociones generales sobre el comercio electrónico lima*. Edición del autor [libro en línea].
- Medina, L. (2018). *Análisis de los procedimientos tributarios, desde la recaudación en caso de omisión de declaraciones, verificación, fiscalización y determinación por parte del SENIAT*. Universidad de Oriente, Anzoátegui.
- Moral, B. (2013). *La fiscalidad del comercio electrónico. ¿Nuevos conceptos tributarios?* [Trabajo de fin grado, Universidad de León, España]. https://buleria.unileon.es/bitstream/handle/10612/2913/71457961C_GADE_septiembre13.pdf?sequence=1
- Moya, E. (2000). *Elementos de Finanzas públicas y Derecho tributario*. Mobil-Libros.
- Sánchez, N. (2019). *Derecho fiscal mexicano. El pensamiento de la justicia fiscal*. Porrúa.
- Villegas, H. (2019). *El Impuesto al Valor Agregado. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7ma ed.). Depalma.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (8va ed.). Depalma.