



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



LA ELUSIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I.A.E.) POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE UTILIZAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA COMO ESTRATEGIA DE COMERCIALIZACIÓN.

Autor (a): Pérez Fuentes, Mariluz.  
Cédula de Identidad N° V-13.733.007.

Bárbula, Mayo de 2011.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



LA ELUSIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I.A.E.) POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE UTILIZAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA COMO ESTRATEGIA DE COMERCIALIZACIÓN.

Autor (a): Pérez Fuentes, Mariluz.  
Cédula de Identidad N° V-13.733.007.

Trabajo de grado presentado para optar al título  
de Especialista en Gerencia Tributaria

Bárbula, Mayo de 2011.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



**CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR DE CONTENIDO.**

LA ELUSIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I.A.E.) POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE UTILIZAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA COMO ESTRATEGIA DE COMERCIALIZACIÓN.

**Tutor de Contenido:** Prof. Freddy Gamarra.

Acepto la tutoría del presente Trabajo según las condiciones del Área de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo.

Firma Autógrafa  
C.I. 8.801.379

Bárbula, Abril de 2011.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



**Veredicto**

Nosotros miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado titulado: LA ELUSIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I.A.E.) COMO CONSECUENCIA DEL EJERCICIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA COMO ESTRATEGIA DE COMERCIALIZACIÓN, presentado por: Mariluz Pérez Fuentes, Cédula de Identidad N° V-13.733.007, para optar al Título de: Especialista en Gerencia Tributaria, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como: Aprobado. Firmado a los 19 días del mes de Mayo del año 2011.

Nombre y Apellido

C.I.

Firma

<u>Nohelia Duran</u>	<u>7-135386</u>	<u>Duran</u>
<u>Betsy Tantalero</u>	<u>10233163</u>	<u>[Firma]</u>
<u>Cecilia Rios H.</u>	<u>16763218</u>	<u>[Firma]</u>

Bárbula, Mayo de 2011

**DEDICATORIA:**

A mi país, Venezuela.

A mis familiares y amigos, en especial a mis dos tesoritos.

A todos mis colaboradores.

## AGRADECIMIENTOS

Primeramente, le agradezco a Dios Todopoderoso y a La Virgen, **Mi Virgencita**, por permitirme la oportunidad de que hoy, llena esperanzas, logre concretar un objetivo más en mi gran lista de aspiraciones de vida.

A mi país. Soy orgullosamente venezolana.

A mis padres, Luz de María y Pablo José, por su incondicional apoyo y ejemplo de lucha, trabajo y dedicación. Sin su guía, amor, ánimo y colaboración jamás hubiese llegado a conseguir todos y cada uno de los logros que hoy día he alcanzado.

A mis adorados Hijos, María Valentina y Manuel Antonio, luz de mi vida, razón de mi felicidad, a quienes privé de tiempo y dedicación para así lograr concretar en buen término este proyecto de vida.

A mi esposo y compañero de vida Manuel Orlando, por su fuerza, empuje, paciencia y colaboración.

A mis queridos tres hermanos, Erik, Erika y Pablo José, colaboradores fervientes de mi vida.

A la Tía María Fernanda, por su guía paciente en el difícil proceso de investigación y desarrollo de este trabajo.

Mi especial gratitud:

A la Universidad de Carabobo, mi casa de estudios, sede de la generación de mis conocimientos profesionales, la cual en esta nueva oportunidad me permite ampliar mis horizontes profesionales.

Al Lic. Freddy Gamarra, quien con sus amplios conocimientos en materia de imposición municipal, y de manera gentil, ha colaborado con el desarrollo de este trabajo, guiándome y ejerciendo fervientemente su labor tutora.

A la Lic. Aura Sambrano, por su gran ayuda y colaboración; por ofrecerme esa guía y empuje que requería para la culminación oportuna de presente trabajo.

Al Lic. Leonardo Villalba, coordinador de la Especialidad en Gerencia Tributaria de la Universidad de Carabobo.

A mis queridas y exitosas compañeras de curso y amigas incondicionales, Annette Goncalves, Flor Flores y Dora Sánchez, por su compañía, su ánimo, su fuerza y sobre todo, por su ejemplo de lucha y superación.

A todos y cada uno de los de una u otra manera colaboran conmigo, gracias.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



La elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico en Venezuela como estrategia de comercialización.

Autora:  
Lic. Mariluz Pérez Fuentes  
Tutor:  
Lic. Freddy Gamarra  
Año 2011

### Resumen

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo proponer lineamientos estratégicos tributarios que pueda aplicar el Municipio venezolano para minimizar la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico como estrategia de comercialización.

El diseño de este trabajo obedece al no experimental descriptivo, de tipo documental bibliográfico, apoyado con la realización de actividades de campo para el desarrollo pleno del mismo. Se realizó a nivel descriptivo. Los objetivos propuestos consistieron en un objetivo general ya destacado, y cinco objetivos específicos que lograron permitir obtener un diagnóstico situacional acerca de la tributación del comercio electrónico y las causas de la elusión del I.A.E. en Venezuela por el ejercicio del comercio electrónico. Respecto a la muestra, la misma estuvo constituida por dos grupos muestrales constituidos de manera intencional o a criterio. El primero formado por cinco especialistas en el área de ingeniería en computación, informática y actividades afines, y un segundo grupo muestral constituido por cuatro especialistas en el área tributaria, a los cuales se les aplicó un cuestionario previamente validado para la recolección de la información requerida. Después de ser analizadas las diferentes fuentes de tipo documental bibliográfico, principal mecanismo diseñado para la elaboración de esta investigación, con apoyo de los resultados obtenidos de la observación de campo, se pudo concluir que debido a las características prevalcientes en el ejercicio del comercio electrónico, entre las que se encuentran la desmaterialización de los bienes y servicios y la deslocalización de los sujetos intervinientes en las operaciones realizadas a través del ejercicio del comercio electrónico, los contribuyentes pueden llegar a utilizar mecanismos elusivos que le

permitan disminuir su imputación con el I.A.E., esto debido a la dificultad que radica en determinar con certeza la ocurrencia de los actos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria; para luego de dicha conclusión poder llegar a proponer los posibles mecanismos de acción a utilizar por parte del Municipio venezolano para conseguir minimizar tal situación elusiva.

**Palabras Claves:** Comercio electrónico, elusión fiscal, Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.).



UNIVERSITY OF CARABOBO  
DIRECTION OF STUDIES OF POSTGRADUATE  
FACULTY OF ECONOMIC AND SOCIAL SCIENCES  
ESPECIALIZATION IN TRIBUTARY MANAGEMENT



The avoidance of Tax on Economic Activities (I.A.E.) by taxpayers who use electronic commerce in Venezuela as a marketing strategy.

Author:

Mariluz Perez Fuentes

Adviser:

Feddy Gamarra

Year 2011

### SUMMARY

The present work of investigation has as main objective to propose strategic tributary guides that the Venezuelan Municipality could apply to minimize the avoidance of the Tax on Economic Activities (I.A.E.) by the taxpayers who use the electronic commerce as strategy of commercialization.

The design of this work relates to non-experimental, descriptive one, and of a documentary bibliographical type, supported with the accomplishment of field activities for the full development of it. It was realized on a descriptive level. The proposed objectives consisted of a general objective already highlighted, and five specific objectives that managed to allow a situational diagnosis about the taxation of the electronic commerce, and the reasons of the avoidance of the I.A.E. in Venezuela for the exercise of the electronic commerce. With regard to the sample, it was constituted by two groups formed in an intentional way or to criterion. The first one formed by five specialists in the area of engineering in computation, computer science and related activities, and the second sample group constituted by four specialists in the tributary area, who completed a previously validated questionnaire for the compilation of the needed information. After being analyzed different sources of documentary bibliographical type, principal mechanism designed for the production of this investigation, and with support of the results obtained from the field observation, it was possible to conclude that due to the prevailing characteristics in the exercise of the electronic commerce, such as the lack of materialization of the goods and services and the relocation of the subjects involved in the operations realized across the exercise of the electronic commerce, the taxpayers can manage to use evasive mechanisms that allow him to diminish his imputation with the I.A.E.; this due to the difficulty that lies in determining with certainty the occurrence of the acts giving rise to the birth of the tax liability; for after the above mentioned conclusion to be able to manage to propose the possible mechanisms of action to use by the Venezuelan Municipality to manage to minimize such a evasive situation.

Keywords: electronic Trade, tax avoidance, Tax on Economic Activities (I.A.E.).

## ÍNDICE GENERAL

	N° de Página
Dedicatoria.....	v
Agradecimientos.....	vi
Resumen.....	viii
Índice de cuadros.....	xiv
Índice de Gráficos.....	xv
Capítulo I	
Introducción.....	16
El Problema	
1.1 Planteamiento del Problema.....	20
1.2 Sistematización.....	28
1.3 Objetivos de la Investigación.....	28
1.3.1 Objetivo General.....	28
1.3.2 Objetivos Específicos.....	28
1.4 Justificación.....	29
Capítulo II	
Marco Teórico	
2.1 Antecedentes.....	35
2.2 Bases Teóricas.....	40
2.3 Bases legales.....	71
2.4 Definición de Términos Básicos.....	90
2.5 Sistema de Variables.....	98
Capítulo III	
Marco Metodológico	
3.1 Diseño y Tipo de Investigación.....	99
3.2 Estrategias Metodológicas.....	101
3.3 Instrumentos y Técnicas de Recolección de Datos.....	102
3.4 Población y Muestra.....	103
3.5 Técnicas de Análisis de datos.....	107
3.7 Validez.....	108
3.8 Confiabilidad.....	108
Capítulo IV	
4.1 Desarrollo de los Objetivos Específicos.....	110
4.2 Conclusiones.....	175
Capitulo V	
La propuesta	

5.1 Denominación de la Propuesta.....	182
5.2 Presentación.....	182
5.3 Objetivos de la Propuesta.....	184
5.3.1 Objetivo General.....	184
5.4 Justificación de la Propuesta.....	184
5.5 Fases del Desarrollo de la Propuesta.....	185
5.5.1 Fase I: Diagnóstico de la Situación Actual.....	185
5.5.2 Fase II: Análisis de Factibilidad.....	187
5.5.2.1 Factibilidad Operativa.....	187
5.5.2.2 Factibilidad Técnica.....	188
5.5.2.3 Factibilidad Económica.....	189
5.5.3 Fase III: Diseño de la propuesta.....	189
Resumen de Recomendaciones	
Recomendaciones.....	197
Lista de referencias.....	199
Anexos.....	205

## ÍNDICE DE CUADROS

Nº de cuadro.	Nº de Página.
01 – Ítems N° 01. Grupo Muestral N° 01.....	111
02 – Ítems N° 02. Grupo Muestral N° 01.....	112
03 – Ítems N° 03. Grupo Muestral N° 01.....	114
04 – Ítems N° 04. Grupo Muestral N° 01.....	117
05 – Ítems N° 05. Grupo Muestral N° 01.....	119
06 – Ítems N° 06. Grupo Muestral N° 01.....	121
07 – Ítems N° 07. Grupo Muestral N° 01.....	122
08 – Ítems N° 08. Grupo Muestral N° 01.....	124
09 – Ítems N° 09. Grupo Muestral N° 01.....	125
10 – Ítems N° 10. Grupo Muestral N° 01.....	128
11 – Ítems N° 11. Grupo Muestral N° 01.....	130
12 – Ítems N°12. Grupo Muestral N° 01.....	131
13 – Ítems N° 01. Grupo Muestral N° 02.....	134
14 – Ítems N° 02. Grupo Muestral N° 02.....	145
15 – Ítems N° 03. Grupo Muestral N° 02.....	152
16 – Ítems N° 04. Grupo Muestral N° 02.....	154
17 – Ítems N° 05. Grupo Muestral N° 02.....	159
18 – Ítems N° 06. Grupo Muestral N° 02.....	161
19 – Ítems N° 07. Grupo Muestral N° 02.....	162
20 – Ítems N° 08. Grupo Muestral N° 02.....	167
21 – Ítems N° 09. Grupo Muestral N° 02.....	168
22 – Ítems N° 10. Grupo Muestral N° 02.....	170
23 – Ítems N° 11. Grupo Muestral N° 02.....	171
24 – Ítems N° 12. Grupo Muestral N° 02.....	172

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Nº de grafico.	Nº de Página.
01 – Ítems N° 01. Grupo Muestral N° 01.....	111
02 – Ítems N° 02. Grupo Muestral N° 01.....	112
03 – Ítems N° 03. Grupo Muestral N° 01.....	115
04 – Ítems N° 04. Grupo Muestral N° 01.....	118
05 – Ítems N° 05. Grupo Muestral N° 01.....	119
06 – Ítems N° 06. Grupo Muestral N° 01.....	121
07 – Ítems N° 07. Grupo Muestral N° 01.....	123
08 – Ítems N° 08. Grupo Muestral N° 01.....	125
09 – Ítems N° 09. Grupo Muestral N° 01.....	126
10 – Ítems N° 10. Grupo Muestral N° 01.....	129
11 – Ítems N° 11. Grupo Muestral N° 01.....	130
12 – Ítems N°12. Grupo Muestral N° 01.....	132
13 – Ítems N° 01. Grupo Muestral N° 02.....	134
14 – Ítems N° 02. Grupo Muestral N° 02.....	145
15 – Ítems N° 03. Grupo Muestral N° 02.....	152
16 – Ítems N° 04. Grupo Muestral N° 02.....	154
17 – Ítems N° 05. Grupo Muestral N° 02.....	160
18 – Ítems N° 06. Grupo Muestral N° 02.....	161
19 – Ítems N° 07. Grupo Muestral N° 02.....	162
20 – Ítems N° 08. Grupo Muestral N° 02.....	167
21 – Ítems N° 09. Grupo Muestral N° 02.....	168
22 – Ítems N° 10. Grupo Muestral N° 02.....	170
23 – Ítems N° 11. Grupo Muestral N° 02.....	171
24 – Ítems N° 12. Grupo Muestral N° 02.....	173

## **INTRODUCCIÓN.**

La elusión fiscal es utilizada como medio para evitar o reducir la carga impositiva. Esta consiste en no pagar determinados impuestos que se han establecido o en reducir la base de imposición de éstos con el objeto de disminuir la carga tributaria, amparándose en la falta de claridad o en vacíos legales no previstos por el legislador al momento de redactar la ley.

La mayoría de los sistemas tributarios existentes a nivel mundial han sido formulados en base a las antiguas manifestaciones de comercio, en las que la prevalencia era la presencia física de los sujetos obligados a tributar así como la de los establecimientos comerciales en los que ejercían su negocio. Sin embargo la evolución económica de las naciones, resultantes de la aplicación de las últimas tendencias tecnológicas y de comunicaciones, ha originado que los agentes económicos se inclinen a desarrollar sus actividades de comercio a través de operaciones electrónicas. Entre la amplia gama de actividades que pueden realizarse ejerciendo este modo de comercialización se encuentran las operaciones tanto sobre objetos corporales como incorporeales y la prestación de servicio, y su principal ventaja radica en su simplicidad, rapidez y bajos costos, desplazando incluso la presencia física de las partes intervinientes, incluyendo a los intermediarios, y eliminando las fronteras geográficas.

De las características que presenta este tipo de operaciones se desprenden las dificultades que enfrentan las autoridades fiscales de cada jurisdicción para lograr imputar tributariamente a los que utilizan este medio como forma de vender, siendo entre los principales inconveniente el anonimato y la facilidad con la que los operadores de comercio electrónico pueden esconderse en el espacio geográfico o decidir a qué jurisdicción más les conviene radicar su domicilio, valiéndose de los tecnicismos jurídicos y vacíos legales para así lograr, a través de distintos medios,

una disminución del impuesto a pagar (elusión tributaria) o la completa falta de tributación (evasión tributaria).

Venezuela no es ajena a las consecuencias que lleva consigo el auge en la utilización del comercio electrónico como forma de operar los negocios. Es igualmente inexistente la legislación que regule este tipo de operaciones comerciales. Debido a que el ejercicio del comercio electrónico posee la característica de no resultar imprescindible la existencia de un lugar físico o establecimiento permanente, es dificultoso para las administraciones tributarias, para los Estados y para la jurisdicciones locales venezolanas (Municipios), determinar sus derechos a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio, lo que puede generar, entre otros inconvenientes, disminución de la base imponible objeto a gravamen y la imposibilidad de atribución de la jurisdicción competente como ente acreedor del tributo, lo que podría ocasionar una doble imposición o simplemente que la operación no se encuentre gravada de ninguna manera. En igual circunstancias son afectados los impuestos de carácter local. En el caso específico del Impuesto a las Actividades Económicas, una de las principales fuentes generadoras de ingresos para las jurisdicciones locales venezolanas, podría bien un contribuyente fijar su domicilio fiscal, oficina, sucursal o establecimiento permanente en un determinado Municipio, en el que se hayan establecido alícuotas impositivas reducidas, supuestos de excepción o exoneración mas ampliados o que simplemente no puedan ser sometidos al gravamen respectivo, pues la comercialización vía internet es plenamente susceptible a la utilización de este tipo de artificios por no poder aplicar las reglas tributaria interjurisdiccionales ya establecidas, debido a la dificultad de lograr una identificación precisa de las partes que intervienen en una transacción comercial, situación motivada a que la identificación de las partes intervinientes es incierta, y los medios de control no se encuentran adecuados a esta modalidad comercial, especialmente cuando se trata de clientes finales.

En tal sentido, se considera imperante que la problemática tributaria local descrita sea analizada, resaltada y que se puedan llegar a plantearse algunas medidas necesarias para colaborar con su tratamiento.

El objetivo general planteado en la presente investigación se fundamenta en: Proponer lineamientos estratégicos tributarios que permitan minimizar la elusión fiscal del Impuesto a las Actividades Económicas (I.A.E.) como consecuencia del uso del comercio electrónico en Venezuela por parte de los contribuyentes que ejercen el comercio electrónico como estrategia de comercialización, para que con ello se facilite la efectividad del sistema tributario Municipal respecto a ésta forma de operar.

Para cumplir con este objetivo se desarrolló en el presente trabajo cinco (05) capítulos.

El primer capítulo: Se plantea el problema a estudiar y las causas que originan dicha problemática, para posteriormente formular el problema objeto a estudio a través de realización de una serie de preguntas, a las cuales se le dio respuesta durante el desarrollo de los objetivos de la investigación. De igual manera, se establecieron los objetivos que orientaron este estudio, constituido por un objetivo general y cinco objetivos específicos, que finalmente dieron origen a la propuesta. Asimismo, en este primer capítulo se justificó el problema planteado, a través de criterios como: relevancia, valor agregado, pertinencia y vigencia.

En el segundo capítulo: Se desarrolló el marco teórico referencial, el cual contiene las bases teóricas y legales que sustentaron este estudio, así como los antecedentes, la definición de términos básicos utilizados a lo largo del trabajo y por último se definieron las variables de la investigación.

En el tercer capítulo: Se creó el marco metodológico, indicándose el tipo, método

y nivel de la investigación, así como se delimitó la población y muestra, además de las técnicas e instrumentos utilizados para la recolección de la información. La técnica utilizada para dicha recolección fue el cuestionario.

En el cuarto capítulo: Muestra los resultados de la investigación producto de la aplicación de los instrumentos, su demostración mediante cuadros y gráficos (en forma de torta) con sus respectivos análisis e interpretación de resultados, procediéndose a su desarrollo en relación a los objetivos específicos de esta investigación. Luego se desarrollaron las conclusiones respectivas en base a los resultados obtenidos y a los análisis realizados.

En el quinto capítulo: Se diseñó la propuesta respectiva, la cual se basó en proponer lineamientos estratégicos tributarios que pueda aplicar el Municipio venezolano para minimizar la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico como estrategia de comercialización, propuesta que constituye el objetivo general del estudio.

Por último se resumieron las recomendaciones derivadas del estudio, culminando esta investigación con las referencias bibliográficas que permitieron el desarrollo de la misma, así como la inclusión de los anexos correspondientes.

# **CAPÍTULO I.**

## **EL PROBLEMA.**

### **1.1 Planteamiento del problema.**

La actividad comercial reinante manifiesta un claro desplazamiento hacia el uso de la tecnología telemática, en las cuales se apoyan los comerciantes para cumplir sus ventas programadas y así procurarse un intercambio comercial óptimo de los bienes y servicios que producen, en aras de obtener mayores ingresos, con mínimos costos de producción y continuidad en el tiempo. Esta evolución en las estrategias de comercialización las denotan los diversos trabajos respecto al tema, que han publicado las Organizaciones Internacionales que se desenvuelven en el ámbito económico, entre éstas la Secretaría General de la Asociación Latinoamericana De Integración (ALADI, 2002). Estas organizaciones logran coincidir en que los negocios que utilizan la Tecnología de la Información y las Comunicaciones (TICs) como canal de comercialización, edifican de manera acelerada los pilares de la nueva economía global, proporcionando nuevos canales de distribución, creando nuevos negocios, adecuando los negocios preexistentes a los cambios tecnológicos, y por sobre todas las cosas permitiendo el acceso de los proveedores y clientes a cualquier mercado del mundo.

El aspecto novedoso de la utilización de estos recursos telemáticos en el proceso de comercialización no es tanto el relativo a la naturaleza de los bienes y servicios que son objeto de transacción, sino la utilización de las tecnologías informáticas, a través de las cuales se efectúa el intercambio comercial. Esto indica que la comercialización vía web permite traspasar las barreras geográficas entre ciudades de un mismo estado, país y entre países, sin que esto involucre la presencia física del proveedor a los fines de llevar a cabo el negocio en el país de localización del cliente.

La Unión Europea (1997) denomina a este tipo de comercialización, **comercio electrónico**, y lo define de la siguiente manera:

El comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia electrónica de fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (*on line sourcing*), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios posventa. Por otra parte, abarca a la vez productos (p.ej., bienes de consumo, equipo médico especializado) y servicios (p.ej., servicios de información, financieros y jurídicos), actividades tradicionales (p.ej., asistencia sanitaria, educación) y nuevas actividades (p.ej., centros comerciales virtuales) (p. 07).

Por su parte, el Ministerio de Economía y Hacienda de España (2000), a través de la comisión delegada para estudiar este tipo de comercio, establece los distintos usos que se hacen del comercio electrónico y distingue las diferentes modalidades que operan en este; subrayando los siguiente:

El comercio electrónico comprende tanto el directo mediante entrega por la Red, en formato digitalizado, de bienes intangibles (comercio *online*) como el indirecto pedido electrónico de bienes tangibles (comercio *offline*). A su vez, puede establecerse una clasificación en función de los agentes intervinientes. Así se distingue entre las operaciones que se practican entre empresas (*Business to Business* o *B2B*), entre empresas y consumidores (*Business to Consumer* o *B2C*) o viceversa (*Consumer to Business* o *C2B*), entre consumidores (*Consumer to Consumer* o *C2C*), entre empresas y Administraciones Públicas (*Business to Government* o *B2G*), etc. Las dos primeras categorías son las más importantes. (p. 08)

Estas definiciones permiten esclarecer los aspectos sustanciales de la comercialización telemática, y concretar el hecho de que éstas comprenden la

utilización de servidores de internet, computadoras, redes públicas e infraestructura telemática, basándose en el procesamiento de medios electrónicos y transmisión de datos, para lograr el intercambio comercial de bienes y servicios, transferencias bancarias de fondos, transacciones comerciales, servicios médicos, compras gubernamentales, subastas y hasta la proliferación de empresas virtuales, en las que la necesidad de soporte material o presencia física de los actores en el proceso comercial disminuye considerablemente, lo que puede permitir, entre otras ventajas: ahorro de tiempo y dinero lo cual se traduce en la reducción de costos operativos, eliminación de intermediarios para las distintas etapas de comercialización, mayor acceso a los mercados y aumento de la competitividad, dando lugar probablemente a un mercado diversificado, un mejor control de calidad de los productos, y precios más bajos; lo que se traduce en un mayor crecimiento económico. En tal sentido, y por el hecho de adaptarse a la vanguardia, se ha hecho manifiesto un creciente interés por parte de los Estados, empresas, comerciantes, medios de comunicación y particulares, incrementando así el uso de estos mecanismos de comercialización, lo que permite estimar que con el transcurrir del tiempo esta manera de intercambio (oferta-demanda) será uno de los medios preferidos para practicar el comercio.

A pesar de los enunciados beneficios que conlleva la utilización del comercio electrónico, muchos de los organismos internacionales que se han encargado de analizarlo, entre estos, la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Unión Europea (UE), coinciden en resaltar que, debido a las características medulares de este tipo de negociaciones, sobresalen una serie de aspectos negativos, entre los que se encuentran: la falta de infraestructura, la proliferación de la piratería, el fraude, la desconfianza entre las partes intervinientes, la competencia desleal, la validez legal de las transacciones, entre otras. Asimismo subrayan que, al igual que el comercio tradicional, las transacciones económicas online requieren del cumplimiento de los deberes, obligaciones y responsabilidades que acarrearán las operaciones comerciales en

cualquier país del mundo, entre ellas las del pago de los tributos. De acuerdo a esto, estas organizaciones del comercio mundial ven con cierta preocupación la dificultad de las autoridades fiscales de cada país para identificar la ocurrencia de las operaciones vía web y determinar la jurisdicción donde las mismas han ocurrido, lo cual interfiere con la determinación del nacimiento de la obligación tributaria, esto debido a una de las características fundamentales que manifiesta el comercio electrónico, **la desmaterialización**, es decir, la ausencia total de una relación física entre los comerciantes, pues la negociación y en los casos de servicios y transferencia de bienes intangibles, la transferencia de los productos se logra completar vía espacio virtual, así como el pago de estas transacciones.

De esto se desprende, la capacidad de deslocalización de las actividades económicas producto del ejercicio del comercio electrónico, lo que pone de manifiesto múltiples problemas tributarios, entre los que se pueden asomar problemas de soberanía fiscal y otros tantos, como los de localización del sujeto y del establecimiento permanente, a los que se añaden los relacionados con la calificación del hecho imponible, y los de control fiscal, para cuya solución se hace insuficiente la adaptación de las medidas que un determinado Estado pueda realizar, basándose en los criterios tributarios fundamentales de la determinación tributaria en el comercio tradicional.

En relación a esto, la ALADI (2002:11) sostiene que el uso de la internet como forma de negociación comercial genera una problemática de jurisdicción tributaria que aun no ha sido normado, y destaca que este problemas fiscal “genera que determinados conceptos tributarios, oportunamente consensuados internacionalmente en épocas pasadas, deben ahora, ante el nuevo fenómeno del comercio electrónico, ser readecuados o modificados”. Además expone puntualmente que entre los inconvenientes tributarios más resaltantes se encuentran: “los conceptos de establecimiento permanente, jurisdicción tributaria, imposición en la fuente

productora de ingresos y conceptualización de los beneficios (venta de bienes, provisión de servicios, licencia de uso o transferencia de intangibles)”.

Se pone de manifiesto, la escasa existencia de legislaciones fiscales que abarquen las características de este tipo de comercio, y en consecuencia, se puede presentar una disminución de los ingresos tributarios en las arcas de los Fiscos interconectados en la negociación por medios telemáticos. En este sentido consideran conveniente que la legislación tributaria ya existente en los diversos países miembros de la ALADI, sea modificada o tal vez redefinida y adaptar éstas a los veloces cambios tecnológicos y a la constante evolución que ha manifestado el uso del comercio electrónico en los negocios; tomando en consideración que la imposición de gravámenes sobre cualquier comercio, electrónico o no electrónico, debe estar legalmente establecido, debe ser fácil de administrar y no debe introducir distorsiones ni discriminación innecesaria.

Venezuela no es ajena a las consecuencias que trae consigo el auge en la utilización del comercio electrónico como forma de operar y comercializar los negocios, ni tampoco de las dificultades que en materia tributaria desencadena su uso como instrumento de ventas. Como en muchos países, la legislación interna en materia tributaria que regule este tipo de operaciones comerciales, es sumamente insuficiente contando tan solo con la misma legislación que rige al comercio tradicional, tales como: la Ley de Impuesto Sobre La Renta, Ley de Impuesto al Valor Agregado, Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas , entre otras normas , sin tomar en cuenta las características particulares que denota el ejercicio del comercio electrónico como forma de negociar. A pesar de la posibilidad de adecuación a las leyes comerciales y tributarias nacionales vigentes, en virtud de los inconvenientes que en el ámbito fiscal manifiesta el comercio electrónico por sus características fundamentales, si la utilización de éste medio como estrategia comercial no ha sido prevista en la legislación tributaria nacional, en cumplimiento

del Principio de Legalidad del Tributo establecido en el artículo 317 de la Constitución Nacional venezolana (1999), se hace imprescindible que la legislación en materia fiscal deba ser reformada y adaptada para solucionar cualquier controversia o tergiversación que dé oportunidad a los contribuyentes a la mala utilización de los escasos recursos legales ya existentes.

Según lo antes expuesto, una de las principales dificultades que afrontaría la Administración Tributaria venezolana para identificar el nacimiento de la obligación tributaria en el ejercicio del comercio electrónico, es la falta de localización de los establecimientos permanente de los sujetos pasivos y de la jurisdicción donde ejercen las operaciones aquellas personas que lo usan para comercializar, debido a la desmaterialización características que este tipo de comercio manifiesta y dando lugar a la deslocalización de los agentes intervinientes en las transacciones comerciales vi web. En consecuencia, el inconveniente se encuentra en determinar el momento en que nace el hecho generador del tributo y la jurisdicción a la cual debe adjudicársele el cobro de impuesto generado por los ingresos provenientes de la actividad comercial realizada vía red, pues es bien sabido que un ordenador puede ser utilizado las 24 horas del día, los 365 días del año y en cualquier jurisdicción territorial. Estos aspectos dificultan la determinación del lugar y del momento en que se genera el hecho imponible del impuesto; circunstancias que obstaculizan la posibilidad de determinar el efectivo nacimiento de la obligación tributaria. Hechos concretos que aun no han sido realmente tratados por la legislación tributaria venezolana.

Para delimitar la problemática planteada al ámbito territorial venezolano, y específicamente en cuanto a la tributación local, se ejercerá especial atención en el Impuesto Sobre Actividades Económicas (I.A.E.), por tratarse de uno de los gravámenes que representan una de las más importantes fuentes de recaudación de ingresos para los Municipios venezolanos, luego del Situado Constitucional. Este es un impuesto atribuible específicamente a los Municipios como forma generadora de

ingresos, y su base imponible, según lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la constituyen los ingresos brutos efectivamente percibidos por el contribuyente en el periodo impositivo correspondiente, y la alícuota de imposición fijada para su liquidación, así como los beneficios de exención o exoneración, es diferente entre un Municipio y otro de acuerdo a las respectivas Ordenanzas.

Al entrar en juego el ejercicio del comercio electrónico en la producción de los ingresos brutos sujetos a ser gravados por el I.A.E., en efecto, se presenta la misma problemática tributaria ya expuesta anteriormente respecto a la imposición de impuestos nacionales a las empresas que ejercen el comercio electrónico como consecuencia de la capacidad de desmaterialización y deslocalización de las operaciones y de los sujetos que intervienen en este tipo de transacciones. Estos problemas se concretan por la existente diferencia de alícuotas tributarias y demás beneficios que existen inter-municipalmente en Venezuela, y se materializan cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes en la transacción electrónica (proveedor-cliente) son diferentes, con alícuotas de imposición y supuestos de exención y exoneración distintos, pues es descifrable que si todas las personas que se interponen en la transacción económica mediante el uso del comercio electrónico residen en un mismo Municipio o en Municipios de una única tarifa de imposición, no surgen problemas en materia tributaria, ya que se aplicaría la normativa general vigente para el comercio tradicional y el tributo quedaría en la misma jurisdicción. De igual manera, por la disparidad en la imposición intermunicipal, y en virtud del poder de deslocalización del comerciante electrónico, si se toma en cuenta la falta de legislación que persiste en la República respecto a este tipo de operaciones, se deja abierta la posibilidad de que estos comerciantes ubiquen su domicilio fiscal, establecimiento permanente o base fija de negocios, en el Municipio que más les favorezca, en virtud de sus alícuotas impositivas más favorables y beneficios tributarios preestablecidos, lo que probablemente le permita disminuir la carga tributaria.

Por los problemas fiscales expuestos, algunos entes han propuesto que sea gravado el comercio electrónico tomando como base los bits o corriente de datos transmitida a través de internet, denominando a esta propuesta de impuesto como bits tax (impuesto sobre bits). Es importante destacar que al plantear la problemática no se pretende la creación de nuevos impuestos destinados a gravar este tipo de negocio, como por ejemplo el llamado bits tax, planteado como medida alternativa de recaudación, pero que a su vez ha sido rechazado totalmente por los países más desarrollados económicamente, como por ejemplo los Estados Unidos, por considerarlo impráctico, discriminatorio y especulador. Esta medida alternativa de imposición posiblemente influya en los precios de los productos que son gravados por éste, y por consiguiente en propagar los procesos inflacionarios de los países que lo impongan, especialmente en economías como la de Venezuela que se caracteriza por una profunda influencia inflacionaria.

La problemática de deslocalización, dificultad de atribución de competencias y demás circunstancias ya descritas, causan gran influencia sobre la determinación del nacimiento de la obligación tributaria, y por ende atrae consecuencias en la recaudación del tributo, pues el nacimiento de la obligación tributaria no suele ser arbitrario y responde a varias circunstancias y al cumplimiento de principios y condiciones previamente establecidos, y una vez verificados se le atribuyen cargas tributarias diferentes entre jurisdicciones, sobre todo a nivel local. Esta situación podría generar que el ejercicio del comercio electrónico permitiera al contribuyente la planificación fiscal de acuerdo a sus conveniencias y por ende la elusión hacia formas de tributación más reducidas e incluso, en determinadas circunstancias, pudiera dar lugar a situaciones de evasión fiscal. Esta problemática puede precisar que las administraciones tributarias tengan que redefinir los tipos de actividades gravadas, su calificación y la determinación del concepto de establecimiento permanente o base

fija de negocio sometidos a imposición, para adaptarlos a la ocurrencia de este tipo de comercio.

## **1.2 Sistematización del problema.**

- i) ¿Es posible que en el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela se genere elusión del Impuesto a las Actividades Económicas (I.A.E.)?
- ii) ¿Qué inconvenientes se evidencian en la legislación que se aplica para la liquidación y pago del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela, en virtud del ejercicio del comercio electrónico?
- iii) ¿Cuáles serían las causas de elusión en la declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela por el ejercicio del comercio electrónico?
- iv) ¿Desde el punto de vista operativo, técnico y económico es factible esta propuesta?
- v) ¿Cuáles mecanismos tributarios permitirían al Municipio venezolano minimizar la elusión fiscal del Impuesto a las Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico en Venezuela como estrategia de comercialización?

## **1.3 Objetivos de la investigación.**

### **1.3.1 Objetivo General.**

Proponer lineamientos estratégicos tributarios que pueda aplicar el Municipio venezolano para minimizar la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico como estrategia de comercialización.

### **1.3.2 Objetivos Específicos.**

- i) Diagnosticar la existencia de elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela.
- ii) Identificar los problemas que se evidencian en la legislación que se aplica para la liquidación y pago del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela, en virtud del ejercicio del comercio electrónico.
- iii) Describir las causas de elusión del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela por el ejercicio del comercio electrónico.
- iv) Determinar la factibilidad de la propuesta, desde el punto de vista operativo, técnico y económico.
- v) Diseñar lineamientos estratégicos tributarios que pueda aplicar el Municipio venezolano para minimizar la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico en Venezuela como estrategia de comercialización.

### **1.4 Justificación de la investigación.**

La importante evolución que año tras año ha mostrado la utilización de la tecnología de la información para generar operaciones comerciales, implica algunos retos para la Administración Pública, en particular, aquellos que se fundamenten en superar los problemas que este tipo de comercio plantea. Uno de estos retos es el del tratamiento fiscal de aplicación a las actividades de producción de renta en el ejercicio del comercio electrónico, para el cual no existen fronteras geográficas.

En este sentido, fundamentando la problemática en el análisis de las actuaciones, documentos, trabajos y publicaciones que han realizado organizaciones

internacionales, y cuyos resultados han generado importantes conclusiones respecto a las implicaciones fiscales del ejercicio del comercio electrónico, se logra extraer que los sistemas tributarios vigentes están experimentando una inadaptación a la realidad económica producto de este nuevo esquema de actividades, ya que los principios, criterios y lineamientos de imposición actualmente aplicados (entre estos, la calificación de la base imponible, así como el establecimiento permanente o base fija) han sido diseñados para transacciones llevadas a cabo en el comercio tradicional, y el comercio electrónico, por sus características, dificulta que estos les sean de aplicación por su difícil verificación.

La Administración Tributaria venezolana, en las mismas circunstancias que los mismos entes a nivel mundial, requiere, dada la importancia del problema, enfrentar a estas situaciones problemáticas que la fiscalidad del comercio electrónico genera; más aun si tenemos en cuenta que la recaudación tributaria en Venezuela está compuesta, principalmente, por impuestos personales, y que las transacciones electrónicas provocan por si solas una reducción de los agentes intervinientes en la cadena de comercialización de un bien y, por ende, su agregado económico y como consecuencia los principales ingresos fiscales internos se verán afectados en gran medida. Si a esta reducción de ingresos por recaudación, además se le añaden los posibles mecanismos de elusión de que pueden valerse los contribuyentes venezolanos para hacerse de medios que permitan aminorar las cargas tributarias, debido a la problemática de falta de principios, criterios y lineamientos de imposición que abarquen las características que le atañen al comercio electrónico, el ingreso por concepto de recaudación tributaria se podría ver realmente comprometido.

Esta situación puede ocurrir en todo el territorio fiscal de la República, pero logra vislumbrarse claramente en la imputación del Impuesto a las Actividades Económicas (I.A.E.) por parte del Municipio venezolano, puesto es bien entendido que este tipo de tributos, tal y como lo establece la ley, afecta directamente a los ingresos brutos

efectivamente percibidos por el contribuyente y que además las tarifas de imputación, así como los demás beneficios fiscales de éste varían entre un Municipio y otro. Debido a la deslocalización característica del ejercicio del comercio electrónico el contribuyente podría fijar como establecimiento permanente o base fija de negocios al Municipio que más le convenga con el firme propósito de reducir la carga tributaria, convirtiendo a esta jurisdicción municipal en un paraíso fiscal para ejercer este tipo de comercio, perjudicando así a los Municipios de mayor carga tributaria.

Lo imprescindible sería unificar las políticas fiscales establecidas entre un Municipio y otro para este tipo de gravamen, en pro de fortalecer el sistema tributario intermunicipal ya existente, que abarque las características particulares del ejercicio del comercio electrónico y sus posibles consecuencias para la recaudación del I.A.E. En este sentido, se considera necesario incorporar determinadas estrategias que sirvan de base para las actuaciones de las autoridades tributarias, entre las cuales podrían encontrarse el sistema de fiscalización más factible para este tipo de operaciones, y que adicionalmente aporten soluciones a éstas para menguar el resto de la problemática evidenciada producto de este tipo de comercio, en procura de la justicia tributaria consagrada en los principios establecidos en la Constitución de la República. Por ello, es fundamental incorporar concretas delimitaciones que permitan identificar a los contribuyentes que negocian mediante el comercio electrónico y a la vez puedan determinar la jurisdicción dentro de la cual se realizan u operan esos negocios, tomando en cuenta que si las administraciones tributarias no regulan esta materia, o bien los Estados no legislan sobre ello, se estaría dando lugar a la utilización de estrategias elusivas como mecanismo para lograr disminuir la carga tributaria o de evadirla por completo, y en caso de aplicar regulaciones sin la previa legislación que la contemple, se estaría obrando en detrimento del principio de legalidad tributaria.

Por las razones descritas, y por considerar que, tanto la evasión, como la elusión fiscal son prácticas antijurídicas reprochables desde cualquier punto de vista, dañinas a la política de recaudación fiscal de cualquier Estado, y que ambas situaciones no deberían permitirse, pues mediante la utilización de estrategias de mercado no reguladas legalmente, en el ámbito tributario, y que son consecuencia de vacíos jurídicos, se está atentando contra los principios de justicia tributaria, de estabilidad normativa, de realidad económica y especialmente contra la recaudación tributaria tan necesaria para el desarrollo económico de cualquier jurisdicción, por lo cual es fundamental, no solo advertir sobre ello, sino impulsar la creación o diseño de una adecuada y dinámica fórmula de control de tales operaciones de comercio electrónico, en aras de alcanzar la materialización oportuna de los citados principios. Lo dicho precedentemente cobra mayor fuerza al tiempo que observamos la existencia de una vetusta e inadecuada legislación municipal tributaria en Venezuela para delimitar los aspectos claves de la determinación impositiva para los agentes que comercializan a través de la red, lo que podría alentar el uso de tales mecanismos elusivos que a lo menos enervan las cargas tributarias.

Para dar cumplimiento a los objetivos planteados en este trabajo se requiere que se empleen técnicas de investigación, entre estas la aplicación de cuestionarios sistemáticos y estructurados, y además de entrevistas a los elementos muestrales preestablecidos; con lo que se pretende que el individuo participante transmita la su apreciación respecto a la influencia que el uso del comercio vía web confiere actualmente a los negocios, nos otorgue su apreciación particular de la problemática fiscal del comercio electrónico, entre otros aspectos a indagar.

Con el análisis de los resultados de la aplicación de estos procedimientos se tiene como perspectiva determinar hasta qué punto en el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela puede revelarse la elusión del I.A.E., así como las posibles influencias que atrae ésta práctica para la recaudación de este tributo en los

Municipios; mas aun si se toma en cuenta el auge predominante en la utilización del comercio electrónico como medio de comercialización y en virtud de la problemática respecto a las dificultades de determinación del nacimiento de la obligación tributaria y de la jurisdicción atribuible de Potestad tributaria ya expuestas, se hace necesario exhibir los resultados que este estudio arroje, para luego diseñar algunas medidas que permitan aminorar la elusión fiscal del I.A.E. producto del ejercicio del comercio electrónico, con el fin de aportar sugerencias que sirvan de apoyo a los órganos locales correspondientes, con la intención de que estos resultados colaboren con la toma de decisiones por parte de los organismos competentes en procura de los cambios necesarios para cercar los desafíos que el comercio electrónico impone a este tipo de tributación, y de esta manera procurar una política tributaria justa, moderna y eficiente que abarquen las características particulares de este creciente fenómeno de comercialización, en procura de que los ingresos por recaudación de este concepto tributario para el Municipio venezolano no se manifiesten amenazados.

Conforme se adapten las legislaciones internas, de manera tal que se recepte al comercio electrónico como práctica empresarial y comercial en constante evolución, y tomando en consideración la poca o casi inexistente documentación respecto de la tributación del comercio online, se considera necesario, en base a lo importante que resulta para que un contribuyente no realice o procure realizar acciones opuestas a las intenciones recaudadoras del Fisco, la comprensión de la composición del sistema tributario, para así conocer sus obligaciones y derechos como contribuyentes, y las implicaciones negativas que tales prácticas contrarias ocasionan al sistema tributario bien sea nacional, estatal o local, lo que se traduce en una afección al mismo ciudadano. En tal sentido, es imperante conceder a los contribuyentes, y en fin, al público en general, herramientas que le asomen la realidad legal existente respecto a la tributación del comercio electrónico, la posibilidad de materialización de elusión por la situación legal actual que éste manifiesta en Venezuela, las posibles causas de tal elusión; para luego ofrecerles, a través de las conclusiones y recomendaciones que

se planteen en esta investigación, posibles estrategias que minimicen la situación estudiada.

Asimismo, por tratarse de un fenómeno en constante evolución y con muy pocos estudios anteriores al respecto, se espera que al finalizar este trabajo, el mismo se preste como base para que estudiantes, investigadores, docentes y demás interesados hagan uso de él como fundamento para sus estudios, análisis y trabajos posteriores.

## **CAPITULO II.**

### **MARCO TEÓRICO.**

#### **2.1 Antecedentes.**

Resulta conveniente localizar, consultar y analizar algunos textos, libros, trabajos anteriores, ensayos, publicaciones y cualquier otro material que sirva como referencia válida para el análisis de la elusión del Impuesto sobre Actividades Económicas por el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela. Es importante destacar que motivado a la poca referencia bibliográfica en cuestiones que abarca el tema en estudio, la mayor parte de los antecedentes utilizados están basados en trabajos y publicaciones emanados de organismos internacionales interesados en el tema, tales como: la Organización Mundial del Comercio (OMC); la Secretaría General de la Asociación Latinoamericana De Integración (ALADI), La Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para La Cooperación y El Desarrollo Económico (OCDE), la Unión Europea (EU), entre otros. El análisis de estos documentos servirá de apoyo para poder sustentar las bases teóricas de la investigación y así lograr fijar definiciones y conceptos que colaboren con el cumplimiento de los objetivos propuestos en la misma.

Partiendo del importante desempeño que en la materia estudiada ha manifestado la OMC, nos encontramos con una publicación titulada **El comercio electrónico y el papel de la OMC (1998)**, publicado en la página web oficial de la organización <http://www.wto.org> en la cual, a través de un estudio fáctico, la organización hace hincapié en las ventajas y dificultades asociadas con el desarrollo del comercio electrónico e internet. En este estudio, esta organización no prescribe medidas concretas de políticas, sino que procura identificar los principales problemas en ese ámbito, centrándose en particular en el modo en que éstos se relacionan con el comercio internacional y la OMC. La estructura del estudio se engloba de la siguiente

manera: En el capítulo II se describen las características y usos más destacados de este tipo de comercio, lo que permite fijarse una base para fijar algunos conceptos y definiciones que apunten al cumplimiento de los objetivos de la investigación. En el capítulo III se examina la economía del comercio electrónico y de internet, comprendido así los modos en que la propia naturaleza de la web está cambiando la estructura y los niveles de eficiencia de algunos mercados, los costos de varios insumos del proceso productivo y los modos de operar en el comercio. El incremento en la competencia se identifica como el principal factor que contribuye al aumento y difusión de los beneficios de las nuevas tecnologías de comunicaciones. El capítulo IV trata del crecimiento del comercio electrónico, destacando la rápida expansión evidenciada de este tipo de comercio en unos pocos años, y recoge pronósticos de que ese rápido desarrollo continuará. Y concluyen este capítulo de la siguiente manera:

En resumen, existen considerables elementos de juicio que indican que el comercio electrónico, en particular por Internet, experimentará un fuerte crecimiento en el futuro próximo. Gran parte del éxito de Internet como medio de comercio nacional e internacional, no obstante, dependerá de la solución de diversos problemas que se plantean en la esfera técnica y en la legal y reglamentaria. (p. 37).

Especial importancia para esta investigación, lo que la citada organización desarrolla en el capítulo V de esta misma publicación. En este capítulo pasa a examinar problemas de política, centrándose en lo que parecen ser los problemas más importantes con que se enfrentan las instancias normativas en relación con el comercio electrónico. Específicamente en su aparte D (capítulo V) hace especial énfasis en **cuestiones tributarias** en el que establece que la tributación del comercio electrónico debe ser clara desde el punto de vista administrativo y no tener efectos de distorsión. Asimismo indican:

El comercio electrónico, en particular el realizado a través de Internet, podría tener importantes repercusiones tributarias. Si las transacciones a través de Internet no se gravan, ello dará a este medio de comercio una ventaja considerable sobre otros que sí son gravados. Si Internet permite eludir un impuesto sobre el valor añadido (IVA) del 20 por ciento o un impuesto sobre las rentas de las sociedades del 30 al 50 por ciento, aumentará su atractivo tanto para los vendedores como para los compradores.(p. 44).

Por su parte, la ALADI en su estudio 150 titulado: **Estudio sobre la situación tributaria del Comercio Electrónico**, (2002) y publicado en la página web oficial de la organización <http://www.aladi.org>, en el cual se planteó los siguientes objetivos:

Los objetivos establecidos para el Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico son los siguientes:

- Estudiar y analizar el impacto que sobre los sistemas tributarios, las cuentas nacionales y el empleo, puede provocar la elusión impositiva generada por el comercio electrónico de bienes digitalizados realizado por fuera de los procedimientos y sistemas de control aduanero de los diversos países involucrados, e identificar los mecanismos más apropiados para evitarlo.
- Analizar el impacto impositivo producido por el desarrollo de actividades y empresas que generan gran cantidad de operaciones comerciales vía electrónica, con sujetos residentes de un mismo Estado, así como de aquellas operaciones electrónicas que se efectúan entre sujetos de diversos Estados, sin necesidad de instalarse en ellos.
- Determinar las consecuencias sobre la recaudación de impuestos nacionales y locales (provinciales, estatales, etc.), derivada de la realización de operaciones de comercio electrónico dentro de un país. (p.01).

Es importante destacar el aporte que esta publicación por parte de la ALADI, representan para esta investigación, ya que las conclusiones contenidas en este documento pudieran aportar algunas de las bases de apoyo requeridas para fundamentar algunas recomendaciones que se deriven de esta investigación; tal y como lo establecen en la justificación que expone esta organización para la entrega de esta publicación, cuando establece:

La Secretaría General aspira que las recomendaciones contenidas en este documento, sirvan de apoyo a los gobiernos de los países miembros de la Asociación para enfrentar los desafíos que el comercio electrónico impone a la tributación, tanto en lo referido al diseño de sus sistemas fiscales como a las acciones que podrían llevarse a cabo para una correcta fiscalización de la renta o transacción. (p. 01).

Entre tanto, la Secretaría de Hacienda de España por intermediación de la comisión encargada del estudio del comercio electrónico, ofrece a esta investigación como base el **Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española** (2000), el cual fue publicado por el mismo organismo y a disposición del público interesado en su página web oficial <http://www.meh.es>. En este informe se entrega una lista de los principales problemas tributarios que impone el comercio electrónico, tanto en los impuestos directos, como en los impuestos indirectos. Asimismo ofrece una propuesta de principios generales tributarios que, según su concepto, deberían ser considerados para lograr la tributación efectiva del comercio electrónico, proponiendo que los siguientes principios sean los aplicados para establecer los medios para lograr la tributación de este tipo de comercio: **el Principio de internacionalización; de neutralidad; de simplicidad; de suficiencia; de eficiencia; de seguridad jurídica; de equidad; de flexibilidad y por último el principio de coordinación.**

De igual manera, la Unión Europea, a través de la Comisión de las Comunidades Europeas, entrega al Consejo Europeo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones un informe titulado **Iniciativa Europea de Comercio Electrónico** (1997), el cual fue publicado en la página web oficial de la organización <http://eur-lex.europa.eu> , cuya finalidad se cimienta en “fomentar un vigoroso crecimiento del comercio electrónico en Europa, sector en rápida expansión que tendrá un considerable impacto en la competitividad de Europa en los mercados mundiales.”. Para este trabajo de investigación, es basamento obligatorio esta publicación ya que aporta importantes fundamentos para la creación de “un marco político coherente para futuras actuaciones comunitarias, y tiene por objeto establecer una postura común europea a fin de conseguir un consenso mundial a través de negociaciones internacionales.”, tal y como lo indica el mismo ente. Entre otras situaciones que resalta este informe, se encuentra la necesidad de:

#### CREACIÓN DE UN MARCO REGULADOR FAVORABLE.

El marco del mercado único ha demostrado su validez para los negocios tradicionales. Ahora hay que hacer que funcione para el comercio electrónico. Para generar confianza entre las empresas y los consumidores hay que implantar, por una parte, tecnologías seguras (como firmas digitales, certificados digitales y mecanismos seguros de pago electrónico) y, por otra, un marco jurídico e institucional que sirva de apoyo a estas tecnologías. Si queremos que las empresas dedicadas al comercio electrónico aprovechen plenamente las ventajas del mercado único, es esencial evitar contradicciones en la normativa y garantizar un marco legal y reglamentario coherente para el comercio electrónico a nivel de la UE, marco que debe basarse en los principios fundamentales del mercado interior.

Cuando proceda, habrá que dar respuestas en el plano de la reglamentación que sirvan para cada una de las etapas de la actividad económica, desde la creación de la empresa, a la

promoción y realización de las actividades del comercio electrónico, pasando por la negociación de contratos y la realización de pagos electrónicos. Paralelamente, deben abordarse una serie de cuestiones clave "horizontales" que afectan a todas las actividades del comercio electrónico, como la seguridad de los datos, la protección de los derechos de propiedad intelectual y de los servicios de acceso condicionado, y la intimidad, así como la existencia de un entorno fiscal claro y neutral (p.05).

## **2.2 Bases teóricas.**

Para preparar esta investigación es necesario prefijar algunos conceptos y definiciones fundamentales del tema en estudio, basadas en afirmaciones y teorías ya desarrolladas por aquellos autores, entes u organizaciones que han centrado su atención en estos asuntos, con el propósito de direccionar el estudio hacia el cumplimiento de los objetivos planteados.

### **Internet.**

También definida por algunos autores como la **Red** o la **Red de Redes**. Este es un sistema capaz de lograr la conexión, a distancia, de personas con sitios gubernamentales, académicos, comerciales, sociales, etc.; con el propósito de cubrir sus necesidades presentes o futuras. La Real Academia Española la define como la “red informática mundial, descentralizada, formada por la conexión directa entre computadoras u ordenadores mediante un protocolo especial de comunicación”.

Ésta, consta de un sistema de redes de computadoras interconectadas. La forma más usual de conectarse a internet es a través del uso de un modulador o módem, que no es más que un equipo conectado que convierte señales de datos digitales sobre las análogas y viceversa, a través de la línea telefónica. Este proceso se inicia con una

llamada a un número local para conectarse a un Proveedor de Servicios de Internet (Internet Service Provider –ISP-). Estos ISP se conectan directamente o a través de otros ISPs mas grandes con los lugares provistos en cada región para las conexiones electrónicas, que se conocen como Puntos de Presencia (Points of Presence -POP-). Los POP, a través de la utilización de fibra óptica o por medio de microondas reciben una señal digital llamada Señales Digitales de nivel 3 (Digital Signal level 3 -DS-3- ), también llamadas T3, la cual se conecta a otras redes mediante Puntos de Acceso a la Red (Network Access Points –NAP-), quienes a su vez se conectan a través las principales vía de acceso o troncales de internet, conocidas como Backbone, lo que permite enviar y recibir información entre los equipos interconectados.

A través de esta interconexión millones de personas en todo el mundo tienen la posibilidad de conectarse con sitios gubernamentales, académicos, comerciales o sociales.

### **El uso y penetración de internet.**

Internet sigue creciendo rápidamente. Esta es la principal conclusión que se puede extraer del gráfico elaborado por la revista de circulación mundial TeleoGraphy en su publicación titulada, **El crecimiento mundial de internet sigue siendo fuerte en 2010** (2010:01), en la cual se indica que el porcentaje de crecimiento de conectividad a internet para el año 2010, respecto al anterior, es de un 62 por ciento, habiendo zonas como Europa Oriental y la India/Asia Meridional donde ha sido incluso superior al 100 por ciento, y Oriente Medio, donde el tráfico aumento un poco menos del 100 por ciento. También es de resaltar que en zonas donde Internet ya está asentado hace varios años como Europa Occidental el aumento fue de 66 por ciento y en EEUU y Canadá un 54 por ciento. Mientras tanto, África sigue siendo la zona con menor penetración de Internet.

Por último, otro dato que llama la atención en esta misma publicación, es el aumento de ancho de banda implementado por las compañías para dar servicio a esa creciente demanda de conexión a Internet por parte de la población, que ha sido aumentado para el año 2010 en 13Tbps (Tera bits por segundo) de la capacidad de las Américas, frente a 9.4 Tbps en 2009 y 6 Tbps en 2008. Destaca la publicación que aunque el ritmo de expansión de la red es el más rápido en los mercados en desarrollo, existe un gran abismo entre la cantidad de ancho de banda internacional de internet a disposición de los países en desarrollo, y los disponibles para los mercados desarrollados. Citan como ejemplo, las cifras que para mediados de 2010 presenta Austria, cuya población de poco más de ocho millones de habitantes, tenían acceso a la capacidad de internet que los mil millones de habitantes de África, combinados.

A pesar de las visibles desventajas entre los países más desarrollados frente a los menos desarrollados, se puede evidenciar el progresivo avance del uso de internet está desplazando al resto de medios convencionales de telecomunicaciones. En este sentido, la Unión Europea (2008:04) indica que algunas nuevas aplicaciones de fácil utilización, tales como los blogs, la puesta en común de contenidos o la expansión de las redes sociales, están ampliando la participación en Internet. En 2007 un 24 % de ciudadanos europeos publicaron aportaciones o participaron en foros en línea (18 % en 2006), tal y como lo establece Eurostat (base de datos Estadísticos de la Unión Europea) en su encuesta comunitaria de 2007 sobre el uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TICs) en el hogar y por los particulares. También indican en este informe que al igual que las redes sociales, los programas de Internet para las empresas deberán expandirse en todo el mundo a un ritmo del 15 % durante el periodo 2006-2011.

Igualmente, los datos de distintas empresas y organizaciones que analizan la evolución de su utilización y de los medios gubernamentales de estadística que lo siguen, se logra extraer que los usuarios han incrementado el tiempo que pasan

conectados a este medio y cada vez hacen un uso más sofisticado de la Red. De un estudio realizado y publicado por Microsoft que abarca los **Esquemas de Uso de Internet desde el análisis del Usuario. Ventajas como Canal de Negocio**, se logran establecer, al menos, tres formas diferentes de uso de internet entre los usuarios, y que las distintas necesidades y expectativas que estos tengan son las que influyen en los patrones de utilización de la red. Los esquemas de uso señalados son: como instrumento de comunicación; como herramienta de búsqueda de información y como canal de gestión (realizar operaciones bancarias, comprar productos, trámites gubernamentales, realizar estudios, etc.)

De estos tres esquemas de uso señalados, llama la atención el análisis que se indica de **internet como canal de gestión**, en tanto se le atribuyen, entre otras, las siguientes ventajas:

- Interacción globalizada.
- Disminución de personas intervinientes en el proceso.
- Ahorro de tiempo y de dinero pues los viajes y traslados son evitados.
- La "libertad" y la "autonomía" asociadas a la búsqueda de atención en internet se destacan como valores diferenciales frente a los inconvenientes de la relación con los agentes tradicionales, empleados, promotores, teleoperadores y comerciales escritos, televisivos o radiales, poco eficientes. Esto es así, siempre que se ofrezcan contenidos claros, directos y fáciles de encontrar.
- De concretarse la operación, lo que caracteriza a estas operaciones vía web es la rapidez en la atención y en la respuesta al cliente.
- Personalización y adecuación de la información a las necesidades específicas del usuario, capaces de aportar valor añadido a los procesos actuales.

**Uso y crecimiento de internet en Latinoamérica.**

Para 2010 Latinoamérica alcanza los 200.164.541 de usuarios de internet. En los últimos tres años la región creció en un 47,3 por ciento y sumando los últimos cinco años el crecimiento registrado es de 143,78 por ciento. Estos datos se desprenden del estudio “Usos de Internet en Latinoamérica”, realizado por “Tendencias Digitales” en 15 países de la región (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México, Panamá, Puerto Rico, Perú, Republica Dominicana, Uruguay y Venezuela), y que contó con el patrocinio de las empresas Mercantil y Movistar; y las alianzas con el Grupo de Diarios de América, I-Network, Bumerán, Empléate, Mercado Libre, MSN Latinoamérica, La Nación de Argentina, El Mercurio de Chile, El Comercio de Perú, El Tiempo de Colombia, El Nuevo Día de Puerto Rico, El País de Uruguay, El Universal de México, O Globo de Brasil, El Nacional de Venezuela, La Nación de Costa Rica y El Comercio de Ecuador.

Según publica la Cámara Venezolana de Comercio Electrónico (Cavecom-e, 2010), tal y como lo establece en su publicación **Uso de Internet en Latinoamérica**, los usos más importantes que los latinos le dan a internet son el envío y la recepción de correos electrónicos con un 83,2 por ciento, el uso de redes sociales 72,1 por ciento la mensajería instantánea 63,1 por ciento y la lectura de noticias 60,1 por ciento. A pesar de que estos pueden llamarse usos tradicionales, hay actividades que presentaron un crecimiento significativo como la publicación de videos, la búsqueda de información política y los viajes y turismo con más 1000 por ciento de incremento cada uno y la publicación de fotos, el twitter, los podcasts, los trámites con el gobierno y la tv por internet con más del 500 por ciento de crecimiento.

### **Internet en Venezuela.**

En Venezuela la red también es utilizada de diversas maneras, destacándose, entre otras, su uso para: buscar información para estudios o trabajo, interactuar

socialmente, comprar productos o servicios, realizar operaciones bancarias, leer noticias, realizar trámites gubernamentales, etc.

La firma comercial Tendencias Digitales (2010), en su publicación **Estadísticas y Tendencias de Internet en Venezuela**, afirma que para 2010 ya Venezuela aporta 9.306.916 de usuarios, lo que significa una penetración del 32,3 por ciento para el país, es decir un tercio de la población ya está conectada. Para el sector no usuario de la población venezolana las razones son diversas, entre estas: no se usarlo, el servicio es costoso, no me llama la atención, no tengo los medios informáticos, no tengo quien me ofrezca el servicio, etc.

### **La comercialización vía internet.**

El uso de internet representa una revolución tecnológica que conlleva a la globalización, lo cual impacta en la manera de hacer negocios. Este instrumento de interacción se convierte en un mecanismo de apoyo para los comerciantes, al permitirles ser más competitivos y en consecuencia les ayuda a cumplir con los objetivos propios de un negocio; conseguir clientes y mantenerlos en el tiempo de la manera más eficiente y rentablemente posible; lo que por consiguiente implica, que para aquellas empresas que no utilicen la red como mecanismo de comercialización, la internet, es una amenaza por falta de competitividad ante las ofertas globales.

Los productores y proveedores de bienes y servicios lograron percibir de internet la capacidad de unir a personas que se encuentran distantes. En tal sentido, han venido utilizándola como modalidad mercantil en búsqueda de agilizar las relaciones comerciales entre proveedor y cliente, lo que permite un ahorro de tiempo y de dinero. Esta modalidad mercantil se conoce con la denominación de comercio electrónico.

Este tipo de comercio, ha sido definido por Landáez L. (2009:21) como “la manera de hacer negocios por medios electrónicos”. El citado autor establece que este tipo de comercio se basa:

En el procesamiento de medios electrónicos, transmisión de datos, incluyendo textos, sonido y videos. Incluye el intercambio electrónico de bienes y servicios, remisión de servicios digitales, transferencias, transacciones comerciales, actividades educacionales, servicios médicos, compras gubernamentales, subastas, y otras que se generan gracias al fenómeno de los llamados centros comerciales virtuales. (p. 21).

### **Comercio Electrónico - Enfoque utilizado en la investigación.**

Debe dejarse claro que el presente estudio sólo se basa en las transacciones comerciales, industriales o prestaciones de servicios, que se desarrollan por medios electrónicos, es decir, en los productos que se comercializan, ofrecen y materializan la operaciones digitalmente atravesando las fronteras jurisdiccionales por medio de internet, redes de ordenadores conectados entre sí, o cualquier otra vía electrónica similar.

Asimismo, entran en el rango sujeto al estudio, aunque sin ser analizados por separado, aquellos productos que han sido entregados en forma digital a través de las fronteras y ha originado finiquito de la venta, pero que posteriormente son llevados a un estado físico a través de la adición de algún material que lo complementa, como por ejemplo los programas informáticos que se transmiten vía web que luego son los mecanismos indispensables de sistemas de computación o de gerencia empresarial, los textos transmitidos digitalmente que se transforman en libros empastados, las grabaciones de sonido que se materializan en un disco compacto o las imágenes

transmitidas digitalmente que posteriormente se incluyen en cintas de película o video.

Por estar contextualizado este análisis en el ámbito tributario del comercio electrónico, se requiere que analizar las transacciones comerciales desde un enfoque tributario, es decir, que las operaciones comerciales ejercidas a través del comercio electrónico manifiesten capacidad contributiva y por tanto susceptible de ser sometidas a gravamen.

### **Comercio Electrónico - Definición.**

Se define al comercio electrónico, como aquel constituido por transacciones de bienes o prestaciones de servicios, que manifiesten capacidad contributiva y por lo tanto objeto a gravamen, en las que la comercialización, transferencia del bien o la prestación del servicio se realizan mediante la utilización de tecnologías telemáticas.

### **Modalidades en internet del comercio electrónico.**

Según Núñez Fernando (2002:90), en el comercio electrónico se evidencian diferentes modalidades, y estas dependen de como sea el tipo de operación o de las partes intervinientes en esta. Entre estas modalidades se pueden señalar las siguientes:

1. E-builders (Constructores Electrónicos). Son empresas que se dedican a desarrollar soluciones para internet, ofreciendo sus servicios de consultoría, diseño, integración, experiencia en usuarios, e-marketing, etc.
2. E-government (Gobierno Electrónico). El uso de las tecnologías telemáticas y el conocimiento de los procesos internos de gobierno y en la entrega de los productos y servicios del gobierno tanto a los ciudadanos como a los empresarios e industriales. Constituye un instrumento esencial para prestar

unos servicios públicos más eficaces y de mejor calidad, reducir los plazos de espera de los usuarios y mejorar la transparencia y rendición de cuentas.

3. E-learning (Educación Electrónica- Educación Virtual). Es la forma de impartir conocimiento de manera remota, es decir, desde el lugar donde se encuentre el estudiante conectado se puede acceder a los foros, charlas, conferencias, chats y diversas modalidades de cursos que se ofrezcan en las universidades e institutos educativos.
4. Proveedores de Acceso a Internet (Internet Service Provider –ISP-). Son empresas que ofrecen el medio de enlace de los dispositivos de interconexión (líneas locales telefónicas, teléfonos celulares, computadores personales, etc.) a internet.
5. Portales Horizontales. Es un sitio de internet que abarca diferentes temas, tales como: deportes, noticias, finanzas, etc., y además le sirve a los usuarios de buscador, chat, e-mail, páginas amarillas, entre otros. (Ej.: Google, Yahoo, Terra Lycos, StarMedia, Yupi, UOL, AOL Latin América, etc.).
6. Plataforma B2C (Business To Consumer-Empresa a Consumidores). Son las operaciones que envuelven directamente a comerciantes con los consumidores.
7. Plataforma C2C (Consumer To Consumer-Consumidores a Consumidores). Son las operaciones que envuelven directamente a consumidores con otros consumidores.
8. Plataforma B2B (Business To Business -Empresa a Empresa). Son las operaciones que envuelven directamente a comerciantes con otros comerciantes.
9. Plataforma C2B (Consumer To Business-Consumidores a Empresa). Son las operaciones que envuelven directamente a consumidores con los comerciantes.
10. Otras Plataformas:
  - B2G (Business To Government-Empresa a Gobierno).
  - C2G (Consumer To Government-Consumidores a Gobierno).

- G2C (Government To Consumer - Gobierno a Consumidores).
  - G2B (Government To Business - Gobierno a Empresa).
  - G2G (Government To Government - Gobierno a Gobierno).
  - B2E (Business To Employee- Comunicación entre Empresa y Trabajadores).
  - E2B (Employee To Business- Comunicación entre Empleados y Empresa).
  - A2B/C/A (Administration To Business/Consumer O Administration-Relación entre Administraciones Públicas y los Ciudadanos, Empresas u otras Administraciones).
  - P2P (Peer To Peer-De Amigo A Amigo).
  - B2N (Business To Nobody-Empresa A Ninguno-Empresas que no funcionan).
11. Incubadoras (Incubators). Empresas de internet que brindan apoyo operativo, financiero, estratégico, estructura física y en algunos casos tecnologías a nuevas empresas de internet.
  12. ASP (Application Service Providers-Proveedores de Servicios).
  13. Tiendas virtuales. Son establecimientos que se basan en la venta por catálogo.
  14. Centros comerciales virtuales. Los usuarios pueden acceder a distintos comercios independientes entre sí, que abarcan diferentes sectores desde una dirección única, garantizando la seguridad de los pagos y la atención al cliente.
  15. Licitaciones electrónicas. A través de estas licitaciones se agiliza el uso del comercio con la Administración, en comparación con los métodos tradicionales llevados por la Administración Pública.

### **Ventajas y desventajas que se generan de negociar vía web.**

### **Beneficios del comercio electrónico.**

- **Permite a los comerciantes presencia global:** No existen barreras geográficas ni tramites fronterizos, lo que le permite a los proveedores tener presencia global, realizar productos a la medida de las necesidades establecidas por el cliente, pero a precios más bajos, lo que permite generar una mayor competitividad.
  
- **Capacidad de expansión de los pequeños comerciantes, interacción directa entre proveedor-cliente y eliminación de intermediarios:** Lucking-Reiley y Spulber, (2001), sostienen que el comercio digital de bienes y servicios abre las puertas del mundo globalizado a los proveedores de bienes y servicios de países en vías de desarrollo, permitiendo el acceso a mercados mundiales de tipo empresa a cliente (B2C), permitiéndoles prescindir de intermediarios, es decir, el contacto directo entre comprador-vendedor permite la remoción de comisiones y costos asociados. Asimismo, al mejorar el poder de negociación permite a los países importantes alternativas para la exportación y el desarrollo del comercio local.
  
- **Reducción de costos.** Por su parte la OCDE (2002) resalta el poder de las tecnologías para adecuarse a las circunstancias económicas en un momento dado, y que estas se están volviendo muy asequibles, ya que se dispone de herramientas de comercio electrónico de pago por uso, eludiendo el obstáculo de elevados costos fijos de inversión. Asimismo, este tipo de negociación por la web reduce costos de personal y comisiones a vendedores. Además resalta el hecho que internet hace también posible la contratación externa de funciones de gestión que a la empresa le resultarían costosas de cubrir, sirviéndose de servicios prestados de manera inmediata por especialistas en áreas específicas, sin que estos deban dirigirse a la empresa o formar parte de la nomina de esta.

- **Reducción de costos de administración.** A través de una misma transacción comercial y con el uso de un mismo computador, los sistemas computarizados involucrados en la negociación, pueden realizar un sinnúmero de ventas, integradas con envíos, contabilidad y luego mostrar los resúmenes contentivos de estas transacciones para así formar parte de la información financiera del negocio.
- **Las relaciones entre empresas pueden verse mejoradas, lo que conlleva a una economía mejorada.** Establecen Lucking-Reiley y Spulber, (2001), que el comercio vía web puede favorecer las relaciones de comercio entre empresas (B2B), que engloba un amplio rango de transacciones interempresariales como el comercio al mayor, la adquisición de tecnologías, partes, componentes y bienes de equipo, así como el comercio de servicios financieros, de seguros, de créditos comerciales, obligaciones, valores y otros activos.

Una clara visión de las ventajas que implica internet en los comercios y por ende en la economía lo respalda un informe del Boston Consulting Group (B.C.G.- 2010), en el que se indica que internet ha contribuido 100 mil millones libras (\$ 155 millones de dólares) a la economía británica en 2009, que representa alrededor del 7,2 por ciento del Producto Interno Bruto (P.I.B.) del país; lo que manifiesta que el mercado web es incluso más grande que la industria de la construcción, el transporte o los servicios públicos en Gran Bretaña, según este estudio que fue encargado por Google británico. El estudio también predice que para 2015, internet podría reportar a la economía de los británicos el 10 por ciento del P.I.B., eclipsando incluso al sector financiero.

### **Desventajas congénitas del comercio electrónico.**

- **Fallas en el suministro de infraestructura.** Todas las modalidades de comercio electrónico sólo son posibles si existe una infraestructura de interconexión eficiente que proporcionen suficiente capacidad para que no se generen congestiones que obstaculicen el eficaz funcionamiento de la red.
- **Ventajas de los países más desarrollados sobre los menos favorecidos.** Aumenta la brecha entre el más fuerte sobre el débil. Los países más provistos de recursos disfrutan de mayor acceso a la infraestructura tecnológica, lo que ocasiona mayor poder de negociación de los países más desarrollados económica y tecnológicamente, desfavoreciendo a los empresarios de los países en vías de desarrollo, afectando su rentabilidad y competitividad.
- **Políticas inadecuadas de precios del servicio de red, así como de los equipos y programas de navegación.** La interacción social, la difusión de información y también el comercio electrónico se ven impedidos a menudo por las elevadas tarifas de las telecomunicaciones, que no vienen dados necesariamente por los costos o por la escasez de infraestructura. De igual manera, los elevados precios de los equipos de computación, de los navegadores y demás instrumentos y programas de conexión, pueden dificultar a los usuarios el acceso a estos. En tal sentido, tanto los proveedores como los clientes que negocian en la red pueden ver mermada la rentabilidad de sus negocios, pues los elevados precios o tarifas de estos mecanismos de conexión, imposibilitarían su utilización.
- **Inseguridad en la optimización, veracidad de las transacciones y confidencialidad los datos suministrados.** Si los compradores y vendedores que comercian a través de la red temen que sus pedidos se alteren antes de llegar a su destino o que simplemente no logren llegar a sus manos, y aunado a esto que les sustraigan los números de sus tarjetas de crédito o que la

información de carácter privado sea encaminada incorrectamente, estos volverán a utilizar instrumentos más tradicionales de comercio.

- **Deslocalización –incertidumbre en la Jurisdicción imputable del hecho ocurrido y poca evolución de la legislación aplicable-**. La característica de deslocalización de este tipo de comercio no permite dejar claro donde se encuentran o domicilian los que contratan, no se logra establecer cuál es la legislación que se aplica, y por lo tanto se imposibilita conocer los compromisos que los participantes tienen en sus respectivas jurisdicciones, lo que crea entre las partes un clima de incertidumbre. Este aspecto es considerado por muchos autores y organizaciones, entre otros la OCDE, como uno de los principales obstáculos que se evidencian en el comercio electrónico. Un marco jurídico y reglamentario de impracticable aplicación al comercio electrónico es lo que se intuye, en virtud de las características propias de este. Si no están establecidos los mecanismos jurídicos y reglamentarios acordes a las operaciones electrónicas, que permitan delimitar los derechos y responsabilidades (legales, materiales, tributarias, etc.) de los particulares con cada una de las jurisdicciones causantes, esto generaría un clima de ingobernabilidad en la red, lo que obstruiría la armonía económica de todas las partes intervinientes.
- **Desmaterialización.** Las operaciones electrónicas involucran en su gran mayoría bienes inmateriales, es decir, derechos, programas, transmisión de un archivo electrónico, que evidentemente no llega a materializarse en ningún momento.

### **Comercio electrónico y tributación.**

La actividad comercial en la economía de los países, genera, tanto derechos, como obligaciones entre las partes involucradas y son los respectivos Estados los encargados de preestablecer, a través de la promulgación de reglas, normativas y leyes, los beneficios y las obligaciones que se contraen al ejercer cualquier actividad económica. Entre estas obligaciones se encuentran el pago de tributos (la Obligación Tributaria).

Según lo establecido en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (C.O.T.) venezolano (2001), la Obligación Tributaria es el compromiso que existe entre “el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

Los tributos a nivel general, engloba todo pago que la ley establece que se debe entregar al Fisco, estos son, los impuestos, las tasas y las contribuciones. Los impuestos representan una de las más importantes fuentes de ingresos por recaudación tributaria de un Estado, y su pago recae en responsabilidad de todos los ciudadanos, determinado, generalmente, de acuerdo a su capacidad contributiva. Así logra evidenciarse en la mayoría de las normas establecidas en la materia, las cuales manifiestan el deber de todo ciudadano de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos a través del pago de impuestos, a la vez que indican el deber del Estado de procurar la justa distribución de las cargas, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

Es la consideración o no de la capacidad contributiva del contribuyente, la que indica el tipo de impuesto que se establece. Una clasificación que se ha puesto de manifiesto y que ha sido establecida en base a la consideración de la capacidad contributiva del contribuyente, es la siguiente:

- **Los impuestos personales:** Los cuales toman en consideración la capacidad contributiva o personal del contribuyente, es decir, la situación especial de cada particular en relación a ciertos factores que pueden modificar su verdadera capacidad económica.

- **Los impuestos reales:** Los cuales toman en consideración la calidad y cantidad de los bienes que gravan, sin tomar en consideración la capacidad contributiva o personal del contribuyente.

A su vez, estos impuestos se dividen en **impuestos directos**, en los cuales convergen en una persona la cualidad de contribuyente de derecho y de hecho, es decir, el contribuyente que paga el impuesto soporta la carga tributaria, sin tener la posibilidad legal de trasladarla para resarcirse; y los **impuestos indirectos**, los cuales tienen como característica la posibilidad de traslación de la carga tributaria, logrando así el traspaso total o parcial de la deuda tributaria hacia otro contribuyente.

Los impuestos que gravan el comercio electrónico son los mismos que se aplican al comercio tradicional y demás actividades económicas: impuestos reales e impuestos personales, subdivididos también en impuestos directos e impuestos indirectos. Tal afirmación sobreviene del lo extraído de los trabajos y publicaciones de los entes y organismos internacionales que le han estudiado, quienes sostienen que no convendría la imputación a esta actividad comercial de otro tipo de tributo diferente a los ya establecidos que resulten discriminatorias sobre las transacciones vía internet, en detrimento de aquel comerciante que las ejerce. Igualmente inconveniente sería el hecho de no gravar de ninguna manera las transacciones a través de internet, lo que permitiría a este medio de comercio una ventaja considerable sobre los que sí son gravados.

Por las características inherentes del comercio electrónico entre estas **la desmaterialización**, es decir, la ausencia total de una relación física entre los comerciantes, pues la negociación y transferencia de los productos se logra completar vía espacio virtual, pone de manifiesto múltiples problemas tributarios, entre los que se pueden destacar: problemas de soberanía fiscal, de localización del sujeto y del establecimiento permanente, dificultad para la calificación del hecho imponible, y los de control fiscal, problemas para los cuales se hace insuficiente la adaptación de las medidas que un determinado Estado pueda realizar, basándose en los criterios tributarios fundamentales de la determinación tributaria en el comercio tradicional.

**La potestad tributaria estatal. ¿Quién instituye, cobra y distribuye los impuestos?.**

La Potestad Tributaria viene definida por la capacidad conferida por la ley al Estado, en ejercicio de su soberanía, de dictar las normas tributarias que considera adecuadas con el fin de obtener los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus fines, aplicando los criterios de sujeción que crea convenientes y en base a la factibilidad que se tenga de concretar la recaudación.

Cuando se lleva a cabo una transacción entre dos jurisdicciones, por lo general, los gobiernos de ambas partes involucradas en la operación poseen, ya sea aplicando los principios de fuente, nacionalidad o residencia, facultad suficiente para ejercer individualmente su potestad tributaria sobre el hecho generador de la obligación tributaria. Esta situación en la que ambas partes reclaman el derecho a gravar la misma operación puede traer como consecuencia una doble imposición, reconocida mundialmente como el principal problema que enfrentan las transacciones interjurisdiccionales. El único remedio posible y que ya se ha aplicado para solucionar esta dificultad, es una coordinación entre las partes a través de la firma de

tratados, convenios, adecuación de legislaciones nacionales e internacionales o la intermediación de Organismos Internacionales de Coordinación Tributaria.

En Venezuela se le confiere potestad tributaria a los entes políticos territoriales de la República definidos por las leyes correspondientes, es decir, al Estado venezolano y cualquier otra autoridad que represente al Poder Público de la República, a la que la ley le revista de este poder tributario.

La potestad tributaria puede venir **originaria** de los Principios Constitucionales que rigen la tributación, es decir, emana de forma inmediata y directa de la Constitución, o **derivada** de normas subordinadas a la Constitución Nacional (C.N.), entre estas, leyes orgánicas, leyes ordinarias, entre otras.

En base a esto, la Potestad Tributaria originaria en Venezuela viene manifiesta en los Principio de la Legalidad (artículo 317 C.N.), de Justicia (artículo 316 C.N.), de Nulidad (artículo 25 C.N.), y de Capacidad Contributiva (artículo 316 C.N.). Entre estos, debemos reconocer como base fundamental del establecimiento de la Potestad Tributaria, al principio de la **Legalidad**, el cual consiste en la obligación de establecer todos los tributos a través de un instrumento de rango legal, además del principio rector del impuesto, denominado **Capacidad Contributiva**, el cual indica que quienes más poseen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

Este Principio de Legalidad se encuentra delimitado en el Código Orgánico Tributario (C.O.T.) en Venezuela; ley base para integrar, en un esquema coherente, los principios generales que deben informar el sistema tributario venezolano en cualquiera de las expresiones del Poder Público, y lo que ha hecho es desarrollar al máximo el principio de la legalidad tributaria en beneficio de la Administración y de los contribuyentes, garantizándoles la existencia de una estructura sustantiva y

procedimental que les asegura la defensa efectiva de sus derechos e intereses ante cualquier exceso de la Administración Tributaria. Específicamente en su artículo 3, asienta las bases para el desarrollo de las leyes tributarias, en cual establece la siguiente premisa:

Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Parágrafo Primero: Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten.

Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo...

Igualmente, en materia de beneficios fiscales el artículo 4 del C.O.T. establece la aplicación del Principio de Legalidad Tributaria a dicha materia de la siguiente manera: “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia”.

En cuanto al alcance territorial de las normas tributarias que se instituyan, el C.O.T. establece lo siguiente: "Artículo 11: Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas". En base a esta premisa, queda delimitado el alcance de aplicación de estas normas tributarias, exclusivamente al ámbito territorial de actuación del órgano con potestad para establecerlas.

Vemos, como el C.O.T. consagra la modalidad del sistema cerrado, por medio del cual todos los elementos que integran la relación tributaria deben estar establecidos en la norma legal, sin que se permita al legislador la delegación de dichos elementos al reglamentista. En cumplimiento de esto, el Estado podrá ejercer su autoridad, en el ámbito del sistema tributario nacional, para la creación y establecimiento de los tributos, lo cual hace a través de sus órganos representativos (Poder Nacional, Poder Estatal y Poder Municipal), y además tiene la facultad para crear beneficios fiscales o autorizar su otorgamiento. Esto no es más ni menos que el ejercicio del Poder Tributario por parte del Estado.

### **Los elementos fundamentales para la determinación de la obligación tributaria.**

En la relación jurídico-tributaria se pueden distinguir tres elementos característicos que dan origen a la obligación tributaria: **los sujetos, el objeto y la causa o fuente.**

Universalmente, los criterios utilizados históricamente para definir la gravabilidad del hecho imponible, y para evitar los conflictos de doble imposición fiscal han sido dos: el principio del origen o de la fuente, según el cual la renta queda gravada en el país donde se produce y el país de residencia del sujeto pasivo concede un crédito fiscal por los impuestos pagados o una exención por las rentas obtenidas; y el principio de la residencia, que establece en el país de origen de la renta una exención

a los no residentes, gravándose en el país de residencia del sujeto pasivo. En Venezuela el criterio para la determinación del nacimiento de la obligación tributaria que florece es el de la causa o fuente; siendo la causa, aquella circunstancia que da origen al hecho imponible, y la fuente el origen del hecho imponible en términos de localidad, es decir, se refiere al lugar donde se encuentra el domicilio o residencia de quien genera la operación sujeta a gravamen. Desde el 1 de enero de 2001, Venezuela ha modificado la aplicación de este criterio, pasando de un sistema basado exclusivamente en el criterio de la fuente a aplicar el sistema combinado de imposición (renta mundial y fuente).

### **Hecho imponible.**

La relación jurídico-tributaria, en vista de su fundamento en la ley, requiere que realmente se verifique el hecho o los hechos que la ley atribuye para instituir el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, que en cuanto se verifica el hecho causante, nace la obligación, y en tal sentido, el Estado puede exigir a los particulares el pago a título de tributo.

Este hecho se ha definido como Hecho Imponible, y en Venezuela lo precisa el C.O.T. en su artículo 36 como: “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Es importante aclarar, que la obligación nace de la ley en cuanto se verifica el hecho imponible, es decir, que la sola ocurrencia del hecho no genera la deuda u obligación tributaria establecida en la ley respectiva, sino que la naturaleza de este hecho posea características particulares o atributos peculiares que admitan la ocurrencia de este ante la ley. Estas características o atributos atienden a criterios políticos por los que el legislador los ha elegido, como la capacidad contributiva y el ámbito de aplicación, y dependen de los fines para los que fueron creados el gravamen.

La característica fundamental del hecho imponible, es su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, lo que origina que la verificación del hecho produce efectos jurídicos por voluntad de la ley. Según Jarach D.(1988) este hecho puede ser:

El hecho imponible puede ser de naturaleza simple o compuesta. En otros términos, puede tratarse de un conjunto de hechos de circunstancias aisladas, de una operación o de un conjunto de operaciones o puede consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. En todos los casos, sin embargo, debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta de que ellos formulan las normas jurídicas de la ley. (p.141).

### **Base imponible.**

La base imponible encuentra en el Principio de Capacidad Contributiva el apoyo fundamental de su determinación, tal y como lo apoya Jarach D. (1980:179). Esta puede definirse como el valor numérico o cifra sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto, es decir, la magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, a los efectos de la liquidación del impuesto.

Según el autor citado en el párrafo anterior (p.19), “la obligación tributaria, que nace de la realización de los hechos imponibles, guarda con estos una relación o una proporción que estará dada por la alícuota del impuesto”. Y afirma:

Son raros los impuestos que tienen como monto una suma fija, porque esto contrasta con la idea fundamental de proporcionar la obligación con la capacidad contributiva. Solo los impuestos rudimentarios, y sobre manifestaciones indirectas da capacidad contributiva tienen como importes sumas fijas. En la generalidad de los casos, por ser ello

conforme con el principio de esta institución jurídica, el impuesto es proporcionado a la manifestación de riqueza evidenciada por el hecho imponible. (p.179).

Se desprende por ende, que a la base imponible del tributo se le aplican alícuotas proporcionales o a escalas progresivas, conociéndose las primeras como aquellas que mantienen una relación constante o fija entre su cuantía y el monto sujeto a gravamen; mientras que las alícuotas a escala progresiva son aquellas en las que la cuantía crece medida que aumenta la base imponible.

### **Sujetos intervinientes en la obligación tributaria.**

En cuanto al elemento de la obligación tributaria denominado **sujeto**, la Ley los distingue en dos tipos de sujetos, el **sujeto activo** y el **sujeto pasivo**.

- **Es sujeto activo** de la obligación tributaria, el ente público acreedor del tributo, que a su vez es la República Bolivariana de Venezuela y todos los entes del Poder Público en el ámbito nacional, regional y municipal revestidos de potestad tributaria.
- **Es sujeto pasivo** el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad del contribuyente o de responsable. También se puede decir que son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria.

Vemos pues, como para uno de los sujetos intervinientes en la relación jurídico-tributaria se generan obligaciones y para la otra parte se surgen derechos al cobro de impuesto o pretensión de esto.

### **El Establecimiento Permanente. Elemento delimitador de la potestad tributaria.**

Entiéndase al concepto de establecimiento permanente, como el lugar desde el que un operador económico está desarrollando su actividad comercial, y su definición tiene por finalidad la determinación del Estado al que corresponderá someter a gravamen, los rendimientos derivados del ejercicio de cualquier actividad por aplicación de los criterios de fuente y residencia, diseñados conforme a los principios básicos de asignación impositiva internacional. Ello es así, porque se considera que su carácter de permanencia que supone disfrutar de las infraestructuras del país, obliga a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del mismo.

Se debe distinguir entre lo que representa el establecimiento permanente y lo que se define como base fija. Carmona J. (2003:152), define a la **base fija** como el “factor de conexión respecto de las personas naturales, siendo concebida como el lugar desde el que se ejerce una actividad comercial o profesional independiente”. De igual manera, el mismo Carmona (2003:151) respecto al factor de conexión concebido como **establecimiento permanente** (definición correspondiente a personas jurídicas), indica que este constituye el “lugar fijo de negocios que sirve para el ejercicio de una actividad empresarial y que tiene como objetivo la generación de rentas”.

### **Impuesto sobre Actividades Económicas.**

De atribución exclusivamente al Municipio venezolano como fuente generadora de ingresos. Establecido de la mano de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (L.O.P.P.M.), publicada en la Gaceta Oficial N° 39.163 de fecha 22 de abril de 2009. Este tipo de tributo, tal y como lo afirma Acosta H. (2008:199), es un tributo “distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estatal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causara con independencia de estos”. Su alícuota de imposición y demás supuestos de exenciones y exoneraciones, tal y como lo instituye la L.O.P.P.M., son determinados

por cada Municipio de acuerdo a las respectivas Ordenanzas de Impuesto sobre Actividades Económicas que lo establecen y varían entre un Municipio y otro.

Según la precitada ley, las características que distinguen a este tipo de tributos son, entre otras:

**Hecho Imponible:** El ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.

**Base Imponible:** Constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el periodo impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio.

Acosta H. (2008:203) define a los ingresos brutos como “todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante”.

**Ejercicio Económico Financiero:** El periodo de imposición coincide con el año calendario, es decir, 01-01 y 31-12 de cada año como inicio y final del periodo impositivo respectivamente.

Además, se logra distinguir el carácter territorial de este tributo pues solo es posible su exigencia dentro del Municipio donde se genera el hecho imponible. También, tiene la característica de ser un impuesto directo y ordinario, por cuanto no es posible su traslación para resarcirse, al tiempo que no tiene un límite

predeterminado de duración en cuento a su vigencia. Resalta también las características de ser un impuesto real y proporcional. Lo primero, por cuanto toma en cuenta la ocurrencia del hecho imponible, sin atender a la capacidad contributiva de los particulares, y en segundo lugar, porque este mantiene una alícuota constante independientemente del aumento o disminución de la base sobre la cual se aplica esta alícuota.

### **Actividades económicas sujetos a este impuesto.**

A los efectos del tributo municipal, tal y como lo afirma Acosta H. (2008:204), “la actividad económica es cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, ejercida habitualmente en la jurisdicción del Municipio”. Asimismo, el anteriormente citado autor distingue las distintas actividades económicas sujetas a este gravamen de la siguiente manera:

#### **1. Actividad Industrial:**

Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio. La actividad industrial se considera gravable en un Municipio, siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente o base fija, ubicado en el territorio de ese Municipio.

Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros municipios distintos al de ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio de actividades económicas en el Municipio sede de la industria, podrá deducirse del impuesto a pagar en el Municipio en que se realiza la actividad comercial. En caso de que la venta se realice en más de un Municipio solo podrá deducirse el impuesto pagado por el ejercicio de la actividad industrial proporcional a los bienes vendidos en cada Municipio. En ningún caso la cantidad a deducir podrá

exceder de la cantidad de impuesto que corresponda pagar en la jurisdicción del establecimiento comercial.

## 2. Actividad Comercial:

Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.

La actividad de comercialización de bienes se considera gravable en un Municipio, siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente, o base fija, ubicado en el territorio de ese Municipio. (p. 204-205).

Por último el mismo Acosta H. (2008), define las actividades de servicios de la siguiente manera:

## 3. Actividad de Servicios:

Toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual.

Quedan Incluidos en este renglón:

- a. Los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como
- b. La distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar.

Quedan Excluidos en este renglón.

- a. Los servicios prestados bajo relación de dependencia. (p.206).

Es importante resaltar lo establecido por Acosta H. (2008) respecto a las consideraciones que deben realizarse de las actividades de servicios prestados en varias jurisdicciones municipales, en el cual resalta:

Cuando se trate de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue.

En el caso de servicios que sean totalmente ejecutados en una jurisdicción diferente a aquellas, en la cual el prestador tenga el establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración; al Municipio en el cual se ubique la sede de administración, le corresponderá establecer un mínimo tributario fijado en función de criterios con los servicios prestados por el Municipio a este establecimiento permanente. En el caso de servicios contratados con personas naturales, se consideraran prestados únicamente en el Municipio donde estas tengan una base fija para sus negocios. (p.206)

Respecto a la definición del establecimiento permanente atribuible a la liquidación y pago del I.A.E., Acosta H. (2008) la define así:

Se entiende por establecimiento permanente una sucursal, oficina, fabrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de maquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio. (p.203).

Los criterios técnicos a ser considerados para la atribución de ingresos a los respectivos Municipios, según Acosta H. (2008) son los siguientes:

Se consideran criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los Municipios en los cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único, entre otros, los siguientes:

1. El valor de los activos empleados en el Municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional.

2. Los salarios pagados en el Municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional.
3. Los ingresos generados desde el Municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional.(p.202).

### **Elusión Fiscal.**

El Servicio Nacional Integrado de Administración aduanera y Tributaria (S.E.N.I.A.T.) define, elusión tributaria como la “acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla”. La elusión fiscal, según Celis R.(2005), “es la forma legal de evadir el pago del tributo, por cuanto es la propia ley quien le facilita al contribuyente o responsable aprovecharse de sus ambigüedades, lagunas y obscuridades de la ley, derivadas de la negligencia del legislador”

Partiendo de ello, conviene ahora distinguir entre evasión fiscal y la elusión fiscal. La primera, tal y como lo define el S.E.N.I.A.T., es la “acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros”. Al respecto la C.N. venezolana, en su artículo 317, que la evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

Se observa como la evasión fiscal es un ilícito que conlleva una serie de consecuencias jurídicas. Mientras tanto, en la elusión fiscal no se configura el ilícito tributario. Sin embargo, de los conceptos analizados se destaca la utilización de la sombra llamada “elusión”, para comprometer ya el objetivo para la cual fue instituido el impuesto, por lo que sigue manifestando una conducta antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar el nacimiento de la obligación tributaria o la

disminución de la base objeto a gravamen. Algunos autores definen a la Elusión como **planificación fiscal**, o **economía de opción**, e incluso de **evasión lícita**. En efecto, la elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos, es decir, haciendo usos de recursos distorsionales o vacíos legales, no previstos por el ente legislador, bien sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no conocidos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario. En definitiva, se considera a la elusión tributaria como una práctica antijurídica, ya que se vulneran principios de derecho, como la justicia, la buena fe, el abuso del derecho, el fraude de ley, etc.

Hay autores que sostienen que al concepto de elusión tributaria se integra tanto la elusión fiscal legítima como la elusión fiscal ilegítima. La primera será el resultado de una adecuada planificación fiscal y se identifica con la economía de opción. Por su parte, la elusión fiscal ilegítima es la expresión que define a la elusión fiscal en sentido restringido (*strictu sensu*) y referida a la utilización indirecta de medios jurídicos para rodear la norma jurídico-tributaria.

Jarach D. (1988:235) al tratar el tema, destaca el derecho (Constitucional, en el caso venezolano) de todos los particulares de elegir para sus negocios los medios y los caminos que le resulten menos costosos, incluso desde el punto de vista de las cargas fiscales (supuesto de economía de opción). Por otro lado, indica también que los particulares no pueden optar por la utilización de instrumentos inadecuados para lograr estos resultados y pretender que el autor de la ley tributaria acepte y se someta a la elección de los caminos referidos por los sujetos privados. Esto manifiesta, que de ser elegido el camino de la elusión para hacerse de medios para reducir o evitar la carga tributaria, sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho causante de la obligación tributaria, para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.

La elusión tributaria puede presentarse en el ámbito interno o local y también en el ámbito externo. Lo que diferencia a uno del otro, es el espacio geográfico en que se llevan a cabo. Mientras en la elusión fiscal interna se utilizan los medios jurídicos que la propia legislación local de un determinado territorio o jurisdicción ofrece, en la elusión fiscal externa se utiliza no sólo la normativa interna de una jurisdicción sino también la de otras jurisdicciones. En razón de esto, el resultado de los mecanismos elusivos utilizados por los contribuyentes atentará contra el principio de justicia tributaria, no solamente afectando a la jurisdicción local, sino también afecta a varias jurisdicciones tributarias, es decir, se afecta dicho principio de manera local utilizando artificios para transgredir la imputación local y además afecta las finanzas de los diferentes Estados, ya que lo no percibido por uno será un ingreso para otro.

Entre las posibles prácticas elusivas en materia tributaria se podrían encontrar:

- a) **Deslocalización de la residencia fiscal del contribuyente.** La deslocalización de la residencia fiscal ocurre cuando un contribuyente considerado residente fiscal de un determinado territorio y por ende, bajo un régimen de obligación personal, cambia su residencia a efectos fiscales a otro territorio, en este caso un paraíso fiscal, con el fin de modificar su régimen fiscal al de obligación real en su territorio de origen y de obligación personal en el paraíso fiscal (o en algún territorio de menor tributación).
- b) **Constitución de empresas base para reducir el beneficio.** Las sociedades base son sociedades constituidas en paraísos fiscales cuyo objetivo principal es diferir la obligación tributaria. Mediante la constitución de la empresa en una de estas jurisdicciones de baja o nula tributación, las sociedades base se encargan de acumular rentas y patrimonio provenientes de Estados con cargas fiscales elevadas.
- c) **Confundir el hecho generador de la obligación tributaria:** Conferirle a una determinada situación jurídica el estatus de otra diferente, valiéndose de

cierta terminología o conceptualización defectuosa con la intención de aplicarle una ley fiscal menos agresiva.

- d) **Utilización indebida de desgravámenes:** Basarse en una exención impositiva que no había sido contemplada, debido a una deficiente técnica legislativa, para el caso particular en consideración.

### **2.3. Bases legales.**

Para lograr sustentar este estudio, es importante haberse paseado por el basamento legal interno que apoyarían el trabajo a realizar. Por tal razón, se describirán los principales objetivos de las normas internas venezolanas que abarcan los aspectos más sustanciales del tema y se citan algunos de los artículos fundamentales para el desarrollo de esta investigación.

#### **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.**

Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453, 24 de marzo del 2000. La Constitución es la norma suprema y el funcionamiento del ordenamiento jurídico nacional. Esta establece los lineamientos correspondientes al funcionamiento de la República, la creación y funcionamiento de los Estados y Municipios que la integran, así como las atribuciones y potestades atribuidas a los órganos y del Poder Público en general. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Publico están sujetas a esta norma.

#### **Artículo 4. Descentralización.**

La República Bolivariana de Venezuela es un Estado federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad.

## **Artículo 16. Organización política del Estado y división político territorial.**

Con el fin de organizar políticamente la República, el territorio nacional se divide en el de los Estados, el del Distrito Capital, el de las dependencias federales y el de los territorios federales. El territorio se organiza en Municipios.

La división político territorial será regulada por ley orgánica que garantice la autonomía municipal y la descentralización político administrativa. Ésta ley podrá disponer la creación de territorios federales en determinadas áreas de los Estados, cuya vigencia queda supeditada a la realización de un referendo aprobatorio en la entidad respectiva. Por ley especial podrá darse a un territorio federal la categoría de Estado, asignándosele la totalidad o una parte de la superficie del territorio respectivo.

## **Artículo 110. Interés público del Estado de la ciencia, tecnología e innovación.**

El Estado reconocerá el interés público de la ciencia, la tecnología, el conocimiento, la innovación y sus aplicaciones y los servicios de información necesarios por ser instrumentos fundamentales para el desarrollo económico, social y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional. Para el fomento y desarrollo de estas actividades, el Estado diseñará recursos suficientes y creará el sistema nacional de ciencia y tecnología de acuerdo con la ley. El sector privado deberá aportar recursos para las mismas. El Estado garantizará el cumplimiento de los principios éticos y legales que deben regir las actividades de investigación científica, humanística y tecnológica. La ley determinará los modos y medios para dar cumplimiento a esta garantía.

## **Artículo 112. Libertad de escogencia de la económica a ejercer.**

Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.

### **Artículo 133. Deber de pago del impuesto.**

Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

### **Artículo 136. División de Poderes.**

El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.

### **Artículo 137. Atribuciones de los órganos del Poder Público.**

Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

**Nota de carácter personal:** En la Constitución Nacional venezolana cada una de estas esferas del Poder Público tiene bien establecidas las atribuciones en todos sus ámbitos de actuación. Estas se encuentran desarrolladas en los siguientes apartados: En el Título IV: Capítulo II (“De la Competencia del Poder Público Nacional”), Capítulo III (“Del Poder Público Estatal”) y Capítulo IV (Del Poder Publico Municipal”).

### **Artículo 168. Personalidad jurídica y Autonomía de los Municipios.**

Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende:

1. La elección de sus autoridades.
2. La gestión de las materias de su competencia.
3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

Las actuaciones del Municipio en el ámbito de sus competencias se cumplirán incorporando la participación ciudadana al proceso de definición y ejecución de la gestión pública y al control y evaluación de sus resultados, en forma efectiva, suficiente y oportuna, conforme a la ley.

### **Artículo 179. Rentas municipales.**

Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre muebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.
3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.
6. Los demás que determine la ley.

### **Artículo 311. Principios Constitucionales de la Administración Tributaria.**

La gestión fiscal estará regida y será ejecutada en base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Esta se equilibrará en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios.

El Ejecutivo Nacional presentará a la Asamblea Nacional, para su sanción legal, un marco plurianual para la formulación presupuestaria que establezca los límites máximos de gasto y endeudamiento que hayan de contemplarse en los presupuestos nacionales. La ley establecerá las características de este marco, los requisitos para su modificación y los términos de su cumplimiento.

El ingreso que se genere por la explotación de la riqueza del subsuelo y los minerales, en general, propenderá a financiar la inversión real productiva, la educación y la salud.

Los principios y disposiciones establecidos para la administración económica y financiera nacional, regularán la de los Estados y Municipios en cuanto sean aplicables.

#### **Artículo 316. Principios de Capacidad Contributiva y Progresividad.**

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

#### **Artículo 317. Principio de Legalidad del tributo, no Confiscatoriedad de los bienes y no pagaderas en servicios personales. Evasión Fiscal.**

No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

### **Ley Orgánica del Poder Público Municipal**

Publicada en la Gaceta Oficial N° 39.163 de fecha 22 de abril de 2009. Del análisis de su artículo 1° se desprende el objeto de esta norma; el cual es fundamentalmente: “desarrollar los principios constitucionales, referente al Poder Público Municipal, su autonomía, organización y funcionamiento, gobierno, administración y control para el efectivo ejercicio de la participación protagónica del pueblo en los asuntos propios de la vida local...”. De acuerdo a la delimitación de este estudio en el ámbito del Municipio venezolano y al hecho de que el estudio se fundamenta en la elusión fiscal del Impuesto a las Actividades Económicas (I.A.E.), atribuible exclusivamente a esta esfera del Poder Público, es de vital importancia conocer lo que establece esta norma al respecto.

### **Artículo 137. Rentas de los Municipios.**

Son ingresos ordinarios del Municipio:

1. Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.
2. Las tasas por el uso de sus bienes y servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución Bolivariana de Venezuela, los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales por mejoras sobre plusvalía de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística y cualesquiera otros que sean asignados por la ley.
3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales y otros ramos tributarios Nacionales o estatales; conforme a las leyes de creación de estos tributos.
4. Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.
6. Los dividendos o intereses por suscripción de capital.
7. Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.
8. Los demás que le determine la Ley.

**Artículo 159. Autonomía tributaria del los Municipio.**

El Municipio podrá crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden por disposición Constitucional o que les sean asignados por ley nacional o estatal de conformidad con la Ordenanza. Asimismo, los Municipios podrán establecer los supuestos de exención, exoneración o rebajas de esos tributos.

**Artículo 160. Principios Constitucionales Tributarios que enmarca a la Administración Tributaria Municipal.**

En la creación de sus tributos los Municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En consecuencia, los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccionales o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas.

Asimismo, los Municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios, parámetros y limitaciones que se prevean en esta ley, sin perjuicio de otras normas de armonización que con esos fines, dicte la Asamblea Nacional.

**Artículo 161. Acuerdos de armonización tributaria y convenios para evitar la doble tributación intermunicipal.**

Los Municipios podrán celebrar acuerdos entre ellos y con otras entidades político - territoriales con el fin de propiciar la coordinación y armonización tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional. Dichos convenios entrarán en vigencia en la fecha de su publicación en la respectiva Gaceta Municipal o en la fecha posterior que se indique.

**Artículo 162. Principio de Legalidad Tributaria.**

No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza. Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener:

1. La determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos.

2. La base imponible, los tipos o alícuotas de gravamen o las cuotas exigibles, así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria.
3. Los plazos y forma de la declaración de ingresos o del hecho imponible.
4. El régimen de infracciones y sanciones. Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquéllas que contemple el Código Orgánico Tributario.
5. Las fechas de su aprobación y el comienzo de su vigencia.
6. Las demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos.

Los impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo.

**Artículo 167. Legalidad en los acuerdos de exenciones, exoneraciones y rebajas, así como plazos de duración.**

El Municipio sólo podrá acordar exenciones, exoneraciones o rebajas de impuestos o contribuciones municipales especiales, en los casos y con las formalidades previstas en las ordenanzas. La ordenanza que autorice al Alcalde o Alcaldesa para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprende, los presupuestos necesarios para que proceda, las condiciones a las cuales está sometido el beneficio y el plazo máximo de duración de aquél. En todos los casos, el plazo máximo de duración de las exoneraciones o rebajas será de cuatro años; vencido el término de la exoneración o rebaja, el Alcalde o Alcaldesa podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ordenanza o, en su defecto, el previsto como máximo en este artículo.

**Artículo 172. Competencias de la Administración Tributaria Municipal.**

Es competencia de los Municipios la fiscalización, gestión y recaudación de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de otras entidades locales, de los Estados o de la Nación.

**Artículo 204. Impuesto sobre Actividades Económicas- Hecho Imponible. Ejercicio Económico Financiero-Base Imponible.**

El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.

El período impositivo de este impuesto coincidirá con el año natural y los ingresos gravables serán los percibidos en ese año, sin perjuicio de que puedan ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas.

El comercio eventual o ambulante también estará sujeto al impuesto sobre actividades económicas.

**Artículo 205.**

Este impuesto es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estatal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de éstos. En estos casos, al establecer las alícuotas de su impuesto sobre actividades económicas, los Municipios

deberán ponderar la incidencia del tributo nacional o estatal en la actividad económica de que se trate.

Este impuesto se causara con independencia de los tributos previstos en la legislación general o la dictada por la Asamblea Nacional.

### **Artículo 206. Independencia territorial.**

El impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad económica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad territorial o se encuentre cubierto por aguas.

### **Artículo 207. Distinción entre las diversas actividades económicas.**

A los efectos de este tributo se considera:

1. **Actividad Industrial:** Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.
2. **Actividad Comercial:** Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.
3. **Actividad de Servicios:** Toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se considerarán servicios, los prestados bajo relación de dependencia.

### **Artículo 209. Base Imponible.**

La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el periodo impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos.

### **Artículo 210 Ingresos Brutos atribuibles al I.A.E.**

Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.

En el caso de agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas.

### **Artículo 215. Jurisdicción local competente - Actividades industriales y comerciales.**

La actividad industrial y de comercialización de bienes se considerará gravable en un Municipio, siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente o base fija ubicada en el territorio de ese Municipio.

**Artículo 216. Jurisdicción local competente - Actividades de ejecución de obras y de prestación de servicios.**

Las actividades de ejecución de obras y de prestación de servicios serán gravables en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un periodo superior a tres meses, sea que se trate de periodos continuos o discontinuo, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En el caso de que no se superase ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se considerará prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente.

En caso de contrato de obra, quedaría incluida en la base imponible el precio de los materiales que sean provistos por el ejecutor de la obra.

**Artículo 217. Establecimiento permanente para efectos del IAE.**

Se entiende por establecimiento permanente una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio.

Las instalaciones permanentes construidas para la carga y descarga ordinaria y habitual en embarcaciones con destino a los trabajos o servicios a ser prestados en el mar territorial o en otros territorios pertenecientes a una entidad federal pero no ubicados dentro de una jurisdicción municipal determinada, se consideran establecimientos permanentes de quienes los empleen para la prestación de tales servicios.

**Artículo 218. Múltiples establecimientos permanentes o bases fijas de negocio.**

Cuando las actividades de comercialización se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una de se despliegue.

Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros municipios distintos al de la ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio actividades económicas en el Municipio sede de la industria, podría deducirse del impuesto a pagar por el Municipio en que se realiza la actividad comercial.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada uno de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue. En el caso de servicios que sean totalmente ejecutadas en una jurisdicción diferente a aquellas en la cual el prestador de servicios tenga el establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración; al Municipio en el cual se ubique la sede de administración le corresponderá establecer un mínimo tributario fijado en función de criterios de con

los servicios prestados por el Municipio a ese establecimiento permanente. En el caso de servicios contratados con personas naturales, se consideraran prestados únicamente en el Municipio donde estas tengan una base fija para sus negocios.

#### **Artículo 219. Acuerdos de armonización tributaria interjurisdiccionales.**

Los Municipios, en aras de la armonización tributaria y para lograr resultados más equitativos, podrán celebrar acuerdos entre ellos o con los contribuyentes a los fines de lograr unas reglas de distribución de base imponible distintas a las previstas en los artículos anteriores, en razón de las especiales circunstancias que puedan rodear determinadas actividades económicas. Esos Acuerdos deberán formularse con claros y expresos criterios técnicos y económicos. En todo caso, dichos acuerdos deberán privilegiar la ubicación de la industria.

#### **Artículo 220. Criterios técnicos y económicos.**

Se consideran criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los Municipios en los cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único, entre otros, los siguientes:

1. El valor de los activos empleados en el Municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional.
2. Los salarios pagados en el Municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional.
3. Los ingresos generados desde el Municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional.

#### **Artículo 223. Medidas anti evasivas del I.A.E.**

La Administración Tributaria Municipal, al proceder a la determinación del ingreso bruto del contribuyente atribuible a la jurisdicción municipal de que se trate, podrá desconocer las formas o procedimientos de facturación y otros que no se correspondan con la práctica mercantil usual y generen mera manipulación de la atribución de la base imponible u otra forma de evasión del impuesto.

### **Basamento legal de los avances tecnológicos e informáticos en Venezuela:**

En Venezuela se cuenta con instrumentos legales y normativos que abarcan algunos aspectos de la utilización de estos medios, entre los que se encuentran:

### **Basamento legal de los avances tecnológicos e informáticos en Venezuela:**

#### **Código Orgánico Tributario.**

Publicado en la Gaceta Oficial No. 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001, el cual abarca:

#### **Artículo 125. Utilización de los avances tecnológicos e informáticos por parte de la Administración Tributaria Nacional.**

La Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos para recibir, notificar e intercambiar documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos y en general cualquier información. A tal efecto se tendrá como válida en los procesos administrativos, contenciosos o ejecutivos, la certificación que de tales documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos realice la Administración Tributaria, siempre que demuestre que la recepción, notificación o intercambio de los mismos se ha efectuado a través de medios electrónicos o magnéticos.

## **Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.**

Fue publicada en la Gaceta Oficial N° 5.891 Extraordinario, de fecha 31-08-2008 y promulgada mediante Decreto N° 6.265 de fecha 22-07-2008, y trata la materia estudiada al establecer:

### **Artículo 44. Utilización de medios tecnológicos e informáticos por los entes de la Administración Pública Nacional como medida de simplificación de los trámites administrativos.**

Cada órgano o ente de la Administración Pública creará un sistema de información centralizada, automatizada, ágil y de fácil acceso que sirva de apoyo al funcionamiento de los servicios de atención al público, disponible para éste, para el personal asignado a los mismos y, en general, para cualquier funcionario de otros órganos y entes, a los fines de integrar y compartir la información, propiciando la coordinación y cooperación entre ellos, de acuerdo con el principio de la unidad orgánica.

Asimismo, deberán habilitar sistemas de transmisión electrónica de datos con el objeto de que las personas interesadas envíen o reciban la información en sus actuaciones frente a la Administración Pública, por una parte, y por la otra, que dichos datos puedan ser compartidos con otros órganos y entes de la Administración Pública, de acuerdo con el referido principio.

**Otras bases legales a los efectos de la tecnología de la información e internet.**

- **Ley Especial Contra Los Delitos Informáticos:** Publicada en Gaceta Oficial No. 37.313 del 30 de octubre de 2001, brinda protección integral a los sistemas que utilicen tecnologías de información, a la prevención y sanción de los delitos realizados contra dichos sistemas o sus componentes y los cometidos mediante el uso de estas.
- **Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación:** Publicada en Gaceta Oficial No. 38.204 de fecha 08-08-2005, cuyo objeto es desarrollar los principios orientadores que en materia de ciencia, tecnología e innovación establece la Constitución Nacional, con el objetivo de organizar el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación y el de definir los lineamientos que orientarán las políticas y estrategias para la actividad científica, tecnológica y de innovación; con la implantación de mecanismos institucionales y operativos para la promoción, estímulo y fomento de la investigación científica, a fin de impulsar el desarrollo nacional.
- **Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas.** Decreto No. 1.204, de fecha 10-02-2001, publicada en Gaceta Oficial No. 37.148 del 28-02-2001: Esta norma, otorga y reconoce la eficacia y valor jurídico a los mensajes de datos, los cuales son la información inteligible en formato electrónico que pueda ser almacenada o intercambiada por cualquier medio y la firma electrónica, información creada o utilizada por la persona titular de la firma asociada al Mensaje de Datos, que permite atribuirle su autoría bajo el contexto en el cual ha sido empleado.
- **Ley Orgánica de Telecomunicaciones:** Publicada en Gaceta Oficial No. 36.970 de la República Bolivariana de Venezuela el día 12 -06- 2000 la cual tiene por objeto establecer el marco legal de regulación general de las telecomunicaciones, a fin de garantizar el derecho de las personas a la comunicación y a la realización de las actividades económicas de telecomunicaciones.

- **Acceso y uso de Internet como Política Prioritaria para el Desarrollo Cultural, Económico, Social y Político de Venezuela:** Decreto 825, promulgado en fecha 10-05-2000, y publicado en la Gaceta Oficial No. 36.955 del 22-05-2000. Su objetivo es la incorporación masiva de este medio de información en la actividad diaria de la Administración, que permita, incentive y facilite el acercamiento entre la Administración y los particulares que requieran de sus servicios, para dar una respuesta eficaz, segura y expedita a sus requerimientos.
- **Ley de Contrataciones Públicas: Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas.** Reforma del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas Gaceta Oficial No 39.503 de fecha 23-09-2010. Específicamente en su Capítulo VII “Contrataciones Electrónicas” y desde su artículo 79 hasta el 81 tratan acerca de los medios tecnológicos. En estos apartados establece la posibilidad, optativa, de que la selección de contratistas previstos en este decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley pueda realizarse mediante la utilización de medios y dispositivos de tecnologías de información y comunicaciones con el fin de garantizar la transparencia, honestidad, eficiencia, igualdad, competencia, publicidad, autenticidad, seguridad jurídica y confidencialidad.

#### **2.4. Definición de términos básicos.**

##### **Términos económicos, jurídicos y tributarios.**

**Ámbito de aplicación:** Ámbito espacial donde las normas en materia tributaria tienen vigencia y en los que el contribuyente se verá sometido a la potestad del órgano competente para crearla.

**Administración Tributaria:** Órgano competente para ejercer, entre otras, las funciones de: 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo; 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente; 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva; y, 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. En Venezuela, la Administración Tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (S.E.N.I.A.T.). Adicionalmente la ejerce todo aquel órgano de la Administración Pública en sus distintas esferas, a quienes la ley les haya conferido la potestad de ejercerla.

**Determinación tributaria:** Conjunto de actos dirigidos a precisar las deudas tributarias y su importe.

**Calificación de las rentas. -En tributos-.** Identifica a los principios que deben aplicarse para determinar rentas originadas por las transacciones económicas.

**Capacidad contributiva:** Capacidad económica de pago público.

**Capacidad jurídica tributaria:** Capacidad de ser sujeto de obligaciones tributarias.

**Establecimiento permanente.** Crisis de los conceptos de permanencia o fijeza que permiten que el Estado de origen pueda gravar las rentas empresariales obtenidas a través de los establecimientos permanentes. La jurisdicción de la fuente ve limitados sus privilegios de gravamen a los ingresos que sean imputables a ellos, no a todas las ingresos que puedan obtener, lo que obliga a tratar de forma independiente cada una

de las fuentes de ingreso que una empresa obtiene en dicha jurisdicción, aplicando a cada una de ellas el criterio de establecimiento permanente.

**Estrategias:** Conjunto de acciones que se llevan a cabo para lograr un determinado fin.

**Evasión fiscal:** Acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.

**Exención:** dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.

**Exoneración:** Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo, en los casos autorizados por la Ley.

**Ilícito tributario:** toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias.

**Ingreso bruto:** Ingreso constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general y de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo disposiciones expresas de la ley correspondiente.

**Jurisdicciones de baja imposición fiscal:** A los fines de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las jurisdicciones de baja imposición fiscal, serán aquellas previamente calificadas como tales por la Administración Tributaria.

Jurisdicciones en las cuales se pueden obtener diversas utilidades a efectos fiscales.

**Liquidación:** Operación realizada para obtener el cálculo definitivo de la cuota tributaria que el sujeto pasivo debe a la Hacienda Pública como resultado de la aplicación de un impuesto o gravamen.

**Privilegio fiscal:** Derecho que concede la ley al Fisco, para que se le pague con preferencia a otros acreedores.

**Reciprocidad:** Práctica muy utilizada por los países en las relaciones internacionales y que consiste en otorgar, por parte de un país, a las personas o bienes provenientes de otro Estado las mismas condiciones jurídicas, comerciales o fiscales que éste da a las personas y productos procedentes del primero.

Reforma fiscal.

**Relación jurídica tributaria:** Vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a dicha prestación.

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

## **Términos informáticos o tecnológicos.**

**Asistente digital personal (del inglés personal digital assistant- PDA).** Es una computadora de mano originalmente diseñado como agenda electrónica (calendario, lista de contactos, bloc de notas y recordatorios) con un sistema de reconocimiento de escritura.

**Backbone:** Es la infraestructura de la transmisión de datos en una red o un conjunto de ellas en internet. Principales vía de acceso o troncales de Internet. El cableado del backbone incluye medios de transmisión (cable), puntos principales e intermedios de conexión cruzada y terminaciones mecánicas. El propósito del cableado del backbone es proporcionar interconexiones entre cuartos de entrada de servicios de edificio, cuartos de equipo y cuartos de telecomunicaciones. Existen 2 tipos: cascada (cascadeado) y colapsado. En el primero, todos los puestos de trabajo (host, terminales) están conectados a un enlace troncal con el cuarto de equipos (ER). En el colapsado existen varios tramos que salen del ER, permitiendo una mejor distribución de servicios, sin saturar ningún sector de la red y dando una mejor calidad de señal a los tramos lejos al ER.

**Buscador:** Los buscadores (o motor de búsqueda) son aquellos que están diseñados para facilitar encontrar otros sitios o páginas Web. Existen dos tipos de buscadores, los spiders (o arañas) como Google y los directorios, como Yahoo.

**Comercio online:** pedido electrónico de bienes intangibles. Comercio electrónico directo que se caracteriza por la entrega mediante la Red, en formato digitalizado.

**Comercio offline:** Comercio electrónico indirecto que se caracteriza por el pedido electrónico de bienes tangibles.

**Destinatario:** De un mensaje de datos se entenderá la persona designada por el iniciador para recibir el mensaje, pero que no esté actuando a título de intermediario con respecto a él.

**Fibra óptica:** Cable compuesto de fibra de vidrio que transporta señales de luz en lugar de eléctricas, brindando un mayor nivel de velocidad y confiabilidad.

**Iniciador de un mensaje de datos:** Se entenderá toda persona que, a tenor del mensaje, haya actuado por su cuenta o en cuyo nombre se haya actuado para enviar o generar ese mensaje antes de ser archivado, si éste es el caso, pero que no haya actuado a título de intermediario con respecto a él.

**Interconexión:** La conexión física y lógica de redes de telecomunicaciones usadas por el mismo o diferentes operadores, que permite a los usuarios de la red de telecomunicaciones de un operador comunicarse con los usuarios de la red de telecomunicaciones del mismo o de otro operador.

**Intercambio electrónico de datos (E.D.I.):** Transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto.

**Intermediario:** En relación con un determinado mensaje de datos, se entenderá toda persona que, actuando por cuenta de otra, envíe, reciba o archive dicho mensaje o preste algún otro servicio con respecto a él.

**Mensaje de datos:** Información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (E.D.I.), el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.

**Nombre de dominio:** Un dominio de Internet es una red de identificación asociada a un grupo de dispositivos o equipos conectados a la red Internet. El propósito principal de los nombres de dominio en Internet y del sistema de nombres de dominio (D.N.S.), es traducir las direcciones IP de cada nodo activo en la red, a términos memorizables y fáciles de encontrar. Esta abstracción hace posible que cualquier servicio (de red) pueda moverse de un lugar geográfico a otro en la red Internet, aun cuando el cambio implique que tendrá una dirección IP diferente.

**On une sourcing:** Prestación de servicios en línea.

**Página web en español página de internet:** (en inglés Web page). Es un documento electrónico adaptado para la Web, pero normalmente forma parte de un sitio Web. Su principal característica son los hipervínculos de una página, siendo esto el fundamento de la Web. Una página Web está compuesta principalmente por información (sólo texto o módulos multimedia) así como por hiperenlaces; además puede contener o asociar datos de estilo para especificar cómo debe visualizarse, y también aplicaciones embebidas para hacerla interactiva.

**Protocolo de internet:** Término tomado del lenguaje diplomático que se utiliza para designar las reglas y convenciones necesarias para intercambiar información en un sistema de telecomunicaciones. Un protocolo funciona como un lenguaje común que tiene que poder ser interpretado por cualquier ordenador conectado a una red.

**Servidor:** Una computadora en la que se ejecuta un programa que realiza alguna tarea en beneficio de otras aplicaciones llamadas clientes, tanto si se trata de un ordenador central (mainframe), un miniordenador, un ordenador personal, una PDA o un sistema embebido; sin embargo, hay computadoras destinadas únicamente a proveer los servicios de estos programas: estos son los servidores por antonomasia.

**Sistema Informático:** Conjunto de partes interrelacionadas, hardware, software y de Recurso Humano (humanware). Un sistema informático típico emplea una computadora que usa dispositivos programables para capturar, almacenar y procesar datos.

**Sistema de información:** Todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos.

**Tecnología:** Conjunto de conocimientos técnicos, ordenados científicamente, que permiten diseñar y crear bienes o servicios que facilitan la adaptación al medio y satisfacen las necesidades de las personas.

**Telemática:** Disciplina científica y tecnológica que surge de la evolución y fusión de la telecomunicación y de la informática.

**Twitter:** Servicio que permite a sus usuarios enviar y leer micro-entradas de texto de una longitud máxima de 140 caracteres (microblogging) denominados como **tweets**. El envío de estos mensajes se puede realizar tanto por el sitio web de Twitter, como vía SMS (short message service-servicio de mensajería de texto-servicio de mensajería de cortos) desde un teléfono móvil, desde programas de mensajería instantánea, o incluso desde cualquier aplicación de terceros.

**Podcasts – podcasting:** Consiste en la distribución de archivos multimedia (normalmente audio o vídeo, que puede incluir texto como subtítulos y notas) mediante un sistema de redifusión (RSS) que permita suscribirse y usar un programa que lo descarga para que el usuario lo escuche en el momento que quiera. No es necesario estar suscrito para descargarlos.

**Virtual:** Se dice de la representación en una computadora de algo que no existe, o no está presente en ese lugar.

## 2.5 Sistema de variables.

La definición del sistema de variables tiene como objetivo fundamental que el investigador logre llegar a explicar los hechos, fenómenos o atributos que caracterizan o identifican la problemática objeto de investigación y que pueden asumir diferentes valores, es decir, las variables dependientes, independientes e intervinientes que influyen el problema, para luego proceder a desglosar estas variables en indicadores por medio de un proceso de deducción lógica, los cuales se refieren a situaciones específicas de las variables, de manera tal que pueda someterseles a análisis y cuantificación. Este procedimiento de disgregación se conoce como operacionalización de las variables.

### 2.5.1 Definición de las variables de la investigación.

Objetivos Específicos.	Variables
Diagnosticar la existencia de elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela.	Elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela.
Identificar los problemas que se evidencian en la legislación que se aplica para la liquidación y pago del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela, en virtud del ejercicio del comercio electrónico.	Problemas que se evidencian en la legislación que se aplica para la liquidación y pago del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela, en virtud del ejercicio del comercio electrónico.
Describir las causas de elusión en la declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela por el ejercicio del comercio electrónico.	Causas de elusión en la declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela por el ejercicio del comercio electrónico.

## **CAPITULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO.**

#### **3.1 Diseño y tipo de investigación.**

##### **3.1.1 Diseño de la investigación.**

Con el propósito de responder las interrogantes formuladas en la investigación y cumplir con los objetivos del estudio, se hace necesario desarrollar un diseño de investigación específico y apropiado.

El diseño con el que se desarrollo esta investigación es no experimental de tipo descriptivo. Los diseños de una investigación pueden ser de naturaleza experimental y no experimental. Según el criterio de Hernández, Fernández y Baptista (2006:205) una investigación no experimental se realiza sin manipular deliberadamente las variables, es decir, se observa el fenómeno a estudiar tal como se da en su contexto natural, para luego proceder a analizarlos. Por el contrario, en una investigación experimental se construye intencionalmente una situación y después se observan las consecuencias.

Este estudio se clasificó en el nivel descriptivo. Según los autores referidos en el párrafo anterior (p.210), los estudios descriptivos indagan acerca de las incidencias de las modalidades o niveles de una o más variables en una población. Indican estos, que el procedimiento a seguir consiste en ubicar en una o diversas variables a un grupo de personas u otros seres vivos, objetos, situaciones, contextos, fenómenos, comunidades; y así proporcionar su descripción. Los mismos autores establecen que en un estudio descriptivo se selecciona una serie de cuestiones y se mide o recolecta información sobre cada una de ellas, para así describir lo que se investiga. En un

estudio de nivel descriptivo, es necesario definir o al menos visualizar, qué se medirá y sobre qué o quiénes se recolectarán los datos.

### **3.1.2 Tipo de investigación**

En toda investigación la información es de vital importancia para lograr el cabal cumplimiento de los objetivos planteados. En base a esto y de acuerdo a los objetivos previstos y a las estrategias metodológicas utilizadas para la obtención de la información, el estudio desarrollado es de tipo documental bibliográfico, apoyándose adicionalmente en actividades de campo para el desarrollo pleno del mismo.

Para su progreso se hizo uso tanto de las fuentes primarias, como de las fuentes secundarias. Al respecto, Méndez C. (2008:248) plantea que las fuentes la constituyen los hechos o documentos a los que el investigador acude y que le permiten obtener la información, y están constituidas por: **fuentes secundarias**; que son, entre otros, los textos, revistas, documentos, prensa, etc.; y las **fuentes primarias** que es la información oral o escrita recopilada directamente por el investigador a través de relatos o escritos transmitidos por los participantes en un suceso o acontecimiento, y abarcan: la observación, encuestas, cuestionarios, entrevistas, sondeos y toda actividad en que el investigador se involucre directa o indirectamente para la obtención de los datos requeridos. Asimismo, para Méndez (2008:255) las **técnicas** son los medios utilizados para recolectar la información. Para esta recolección se utilizaron diferentes procedimientos para la codificación y tabulación de la información, para el recuento, clasificación y organización de la información en tablas o cuadros, para luego someter la información tabulada a técnicas matemáticas de tipo estadístico, presentando los resultados arrojados por éstas a través del uso de representaciones escritas, semitabular, tabular, uso de gráficos, etc.

### **3.2 Estrategias Metodológicas.**

Para cubrir este aspecto de la investigación se detallan las etapas y los procedimientos cubiertos para el desarrollo de la investigación. En tal sentido, a continuación se mencionan las etapas abarcadas en el presente estudio:

#### **Primera Etapa.**

- a) Búsqueda o arqueo de fuentes de información bibliográfica y documental.
- b) Organización de la información bibliográfica y documental.
- c) Clasificación de la información bibliográfica y documental específica donde se enmarca el objeto de estudio.

#### **Segunda Etapa.**

- a) Se desarrollarán los fundamentos teóricos, metodológicos, epistemológicos y técnicos inmersos en el estudio.
- b) Definición de variables.
- c) Diseño del instrumento para la recolección de datos.

#### **Tercera Etapa.**

- a) Aplicación del instrumento, mediante la técnica seleccionada y convenida.
- b) Tabulación de la información la información.
- c) Presentación de la información mediante uso de cuadro y gráficos.
- d) Análisis de los resultados mediante el uso del método de estadística descriptiva.
- e) Interpretación de los resultados, a la luz de la teoría que forma el marco teórico referencial.

#### **Cuarta Etapa.**

- a) Presentación de los resultados, conclusiones y recomendaciones.

### 3.3 Instrumentos y Técnicas de recolección de datos

Sabino C. (1992) establece:

Un instrumento de recolección de datos es, en principio, cualquier recurso de que se vale el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información. Dentro de cada instrumento concreto pueden distinguirse dos aspectos diferentes: forma y contenido. La forma del instrumento se refiere al tipo de aproximación que establecemos con lo empírico, a las técnicas que utilizamos para esta tarea. En cuanto al contenido éste queda expresado en la especificación de los datos que necesitamos conseguir; se concreta, por lo tanto, en una serie de ítems que no son otra cosa que los mismos indicadores que permiten medir las variables, pero que asumen ahora la forma de preguntas, puntos a observar, elementos a registrar, etc. De este modo, el instrumento sintetiza en sí toda la labor previa de investigación: resume los aportes del marco teórico al seleccionar datos que corresponden a los indicadores y, por lo tanto, a las variables o conceptos utilizados; pero también expresa todo lo que tiene de específicamente empírico nuestro objeto de estudio pues sintetiza, a través de las técnicas de recolección que emplea, el diseño concreto escogido para el trabajo (p.108).

Las técnicas utilizadas para recolectar la información necesaria en esta investigación fueron:

**1. La entrevista:** Enmarcadas en una técnica denominada entrevista estructurada, generalmente conocida como encuesta. Este instrumento se basa en una lista de preguntas. Esta lista estuvo relacionada directamente con los objetivos específicos y por lo tanto, con pertinencia sobre el trabajo objeto de investigación.

Sabino C. (1992:116) asegura que “el investigador formula preguntas a las personas capaces de aportarle datos de interés, estableciendo un diálogo peculiar,

asimétrico, donde una de las partes busca recoger informaciones y la otra es la fuente de esas informaciones”.

**2. El análisis de contenido:** Por medio de la lectura sistemática y objetiva e interpretación del contenido de toda clase de documentos escrito, se procuro la recolección de información, para luego analizarla y elaborar alguna teoría sobre ella.

Sabino C. (1992) indica lo siguiente:

El análisis de contenido es útil, especialmente, para establecer comparaciones y estudiar en profundidad diversos materiales: registros de entrevistas en estudios de psicología clínica o evolutiva, editoriales de periódicos o revistas, programas o declaraciones políticas, entrevistas focalizadas o abiertas, etc. Gracias a la aplicación de esta técnica es posible hacer apreciaciones sistemáticas sobre la ideología y el pensamiento político de diversos órganos de difusión, encontrar coincidencias y discrepancias en entrevistas y, en general, obtener un tipo de información bastante profunda sobre temas de por sí complejos y difíciles de estudiar (p.124).

### **3.4 Población y muestra.**

#### **3.4.1 Universo o población de la investigación.**

Respecto de la población, Hernández R. y otros (2006:238) asumen la definición de Selltiz J. y sus coautores, quienes definen a la población o universo “como el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones”. Además, Hernández y sus coautores indican la necesidad de delimitar la población que se va a estudiar y sobre la cual se pretende generalizar los resultados, y definir suficientemente las características de la población con la finalidad de delimitar los elementos que la constituyen. En tal sentido, podría decirse que la población esta

constituida por el conjunto de elementos comunes o características que poseen los casos (participantes u otros seres vivos, objetos, fenómenos, sucesos o comunidades) definidos en la problemática planteada.

La población de este trabajo de investigación estuvo constituida por dos grupos: Grupo N° 01 y Grupo N° 02.

**Grupo N° 01:** Conformado por los Directores de Escuela y Jefes de Cátedra de las principales universidades, públicas y privadas, que ofrecen las carreras de ingeniería en computación, ingeniería en informática, computación, informática pura y carreras afines en la ciudad de Valencia Estado Carabobo que se encuentren registradas y reconocidas por la Oficina de Planificación del Sector Universitario (O.P.S.U.). A estos se les consultara, en base a su experiencia, sus opiniones en el ámbito legal, estructural, económico, cultural e institucional del ejercicio del comercio electrónico en Venezuela.

#### **Población del grupo N° 01.**

Conformación: Está conformada por diez (10) individuos:

N°	UNIVERSIDAD	CARRERA
01	Universidad de Carabobo	Computación
02	Universidad Privada Alejandro Humboldt	Ingeniería en Informática
03	Universidad Privada José Antonio Páez	Ingeniería en Computación
04	Instituto Universitario de Tecnología de Valencia	PNF en Informática
05	Instituto Universitario de Tecnología de Valencia	Analista de Sistemas (Técnica)
06	Instituto Universitario de Nuevas	Computación (Técnica)

Nº	UNIVERSIDAD	CARRERA
	Profesiones	
07	Instituto Universitario Carlos Soublette	Sistemas de Información
08	Colegio Universitario de Administración y Mercadeo	Informática (Técnico)
09	Instituto Universitario de Tecnología Antonio José de Sucre	Informática (Técnico)
10	Instituto Universitario de Tecnología Juan Pablo Pérez Alfonzo	Informática (Técnico)

Fuente: <http://loe.opsu.gob.ve> Pagina web oficial de la Oficina de Planificación del Sector Universitario (OPSU).

**Grupo N° 02:** En este se utilizará la información recabada de profesores especialistas en el área tributaria que imparten la cátedra de impuestos en área de pregrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Carabobo y que puedan ofrecer como aporte para esta investigación su opinión respecto a los diversos aspectos fiscales del comercio electrónico, así como su apreciación respecto a la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas por la influencia de este.

#### **Población del grupo N° 02:**

Conformación: Según información recabada de la Dirección de Asuntos Profesorales la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales del área de pregrado de la Universidad de Carabobo, esta se encuentra constituida por ocho (08) individuos.

#### **3.4.2 La Muestra**

En relación a la muestra, Sabino C. (1992), establece que “una muestra, en un sentido amplio, no es más que eso, una parte del todo que llamamos universo y que sirve para representarlo”. Además como justificación de su importancia, expone:

En el caso de que nuestro universo esté compuesto por un número relativamente alto de unidades será prácticamente imposible, por razones de tiempo y de costos, y porque no es en realidad imprescindible, examinar cada una de las unidades que lo componen. En vez de realizar esa fatigosa tarea procederemos a extraer una muestra de ese universo, o sea un conjunto de unidades, una porción del total, que nos represente la conducta del universo en su conjunto. (p.90)

De esto se desprende, que con el objetivo de economizar tiempo y recursos, se debe delimitar la población objeto a estudio a través de un subgrupo o muestra. La muestra es un subgrupo característico del universo estudiado del cual se recolectan los datos. La muestra debe ser representativa del universo y establecer parámetros, con un margen de error susceptible a medición, cuyo análisis permita establecer conclusiones generalizadas al universo o población en estudio.

Debido a las características de la población, y en virtud de reducido de la misma, **el tipo de muestreo utilizado para el desarrollo de este trabajo es el intencional o por criterio**, que si bien es no probabilístico y por lo tanto no asegura la representatividad estadística de todas las opiniones, puede ayudar a obtener casos puntuales y los más representativos y característicos de acuerdo a los requerimientos del trabajo a desarrollar. Según Méndez C. (2008:284,285) indica que en el muestreo intencional o por criterios, se seleccionan los elementos de acuerdo con el criterio de quien determina la muestra y en base a su consideración de representatividad en la población.

**Muestra grupo N° 01.**

Se optó por recoger (al azar), a través de la aplicación de un instrumento, las opiniones de los Directores de Escuela de cinco universidades (las más representativas de acuerdo a su importancia, antigüedad y prestigio), que ofrecen la carrera de ingeniería en computación, ingeniería en informática, computación e informática y carreras afines en la ciudad de Valencia Estado Carabobo, constituyéndose la muestra de la siguiente manera:

**Población:** Diez (10) individuos.

**Tamaño de la muestra escogida (intencional o a criterio):** 50% de la población, es decir cinco (05) individuos.

### **Muestra grupo N° 02.**

Se utilizó información recabada de los profesores especialistas en el área tributaria que imparten cátedra de impuestos en el área de pregrado de la Escuela de Contaduría Pública de FACES de la Universidad de Carabobo. En tal sentido se constituyó la muestra de la siguiente manera:

**Población:** Ocho (08) individuos.

**Tamaño de la muestra escogida (intencional o a criterio):** 50% de la población, es decir cuatro (04) individuos.

### **3.5 Técnicas de análisis de datos**

Se utilizó la técnica descriptiva para cada variable. El objetivo consistió en generar información descriptiva partiendo de datos puntuales provenientes del instrumento, mediante el análisis de cuadros y gráficos generados de dichos datos.

### **3.6 Validez del Instrumento.**

Con este procedimiento lo que se persigue es tener la certeza de que el instrumento de recolección de datos utilizados tiene la capacidad suficiente para medir la situación que se está estudiando. Al respecto Hurtado y Toro (1998:83) afirman que validez “es una condición necesaria de todo diseño de investigación y significa que dicho diseño permite detectar la relación real que pretendemos analizar”.

Para obtener la validez del instrumento en este estudio, se utilizo el procedimiento denominado **Juicio de Experto**. Los expertos considerados para este trabajo, validaron el contenido de los instrumentos en correspondencia con los objetivos de la investigación. Éstos evaluaron el instrumento, en base a los criterios de pertinencia, claridad y coherencia, mediante un formato suministrado por el investigador, y determinaron que el instrumento estuvo completamente vinculado, y a su vez lo más preciso, concreto y completo posible, para de esta manera poder otorgarle al instrumento la validez necesaria para su aplicación.

### **3.7 Confiabilidad del Instrumento**

La confiabilidad hace referencia al grado en que las mediciones de un instrumento son precisas, estables y libres de error. En consecuencia, se puede definir como una medida de estabilidad de las observaciones, como medida de precisión, y como medida de error.

Para determinar la confiabilidad del instrumento aplicado en este trabajo de investigación, se aplicó el método Alpha de Cronbach, cuyo resultado fue de 0.82 catalogado en su escala de confiabilidad como “Confiabilidad Muy Alta” para el instrumento N° 01 aplicado al grupo muestral N° 01. Además se obtuvo un 0.68

catalogado en su escala de confiabilidad como “Confiabilidad Alta” para el instrumento N° 02 aplicado al grupo muestral N° 02.

## **CAPÍTULO IV.**

### **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

#### **4. LA ELUSIÓN FISCAL DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I.A.E.) POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE UTILIZAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA COMO ESTRATEGIA DE COMERCIALIZACIÓN.**

Haciendo uso de los métodos, procedimientos y las técnicas de recolección de datos mencionadas en el capítulo anterior, se obtuvieron los datos que en este capítulo se muestran, a través del análisis e interpretación de los mismos.

La información recabada a través de la utilización, tanto de las fuentes primarias, aplicación de los cuestionarios, como de las fuentes secundarias, análisis de textos, documentos, ect.; se presenta gráficamente, distribuyéndose por frecuencias, al tiempo que se traduce en porcentajes; para de esta manera representar estadísticamente la información obtenida.

A continuación se da inicio al desarrollo de los subcapítulos, utilizando como procedimiento, en el caso en que así se requiera, el análisis de las fuentes secundarias y posteriormente se procederá a analizar los datos obtenidos de las fuentes primarias.

#### 4.1. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS MUÉSTRALES QUE CONFORMAN EL GRUPO N° 01. (EXPERTOS EN EL ÁREA DE INFORMÁTICA Y COMPUTACIÓN).

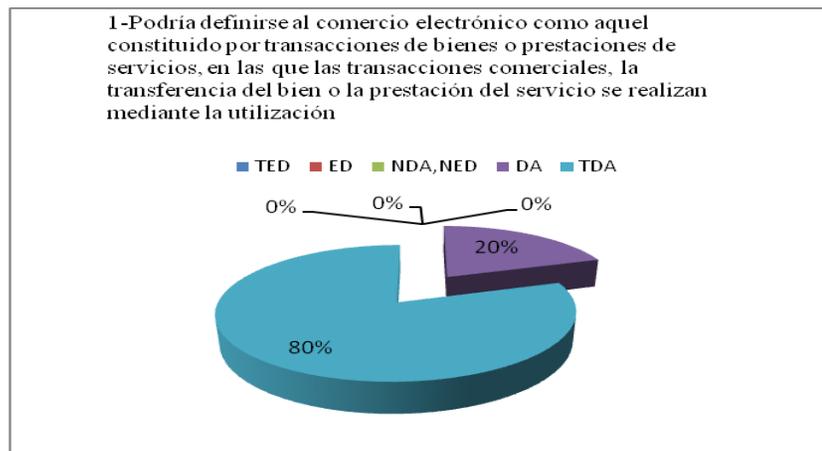
Con el análisis de los resultados obtenidos de este grupo muestral se pretendió afianzar conceptos y posibles recomendaciones a desarrollar en la propuesta. A continuación el análisis uno a uno de los ítems aplicados.

**4.1.1-Podría definirse al comercio electrónico como aquel constituido por transacciones de bienes o prestaciones de servicios, en las que las operaciones comerciales, la transferencia del bien o la prestación del servicio se realizan mediante la utilización de tecnologías telemáticas.**

**CUADRO N° 01.**

ÍTEM 01 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	0	0	1	4	5
PORCENTAJE	0%	0%	0%	20%	80%	100%

**GRAFICO N° 01.**



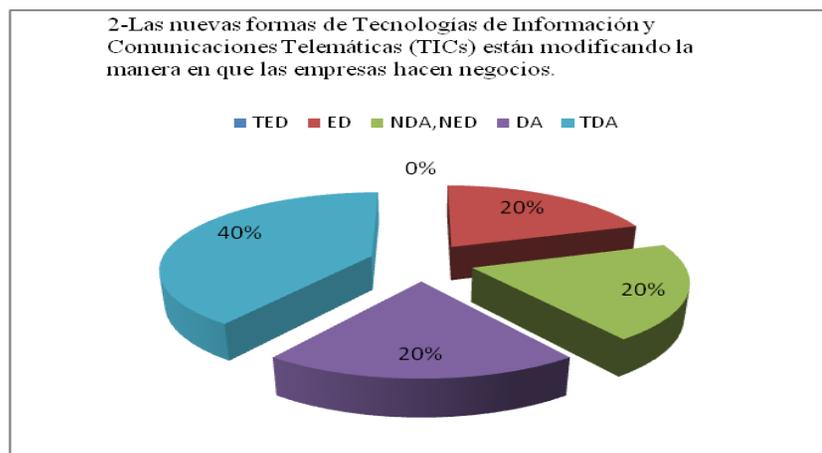
Según los resultados resumidos en el cuadro N° 01 y presentados en el gráfico N° 01, puede ser considerado al comercio electrónico, como aquel constituido por transacciones de bienes o prestaciones de servicios, en las que las transacciones comerciales, la transferencia del bien o la prestación del servicio se realizan mediante la utilización de tecnologías telemáticas. Esta definición utilizada a lo largo del presente trabajo de investigación, es respaldada por un 80% de los elementos muestrales consultados quienes opinan estar completamente de acuerdo con esta definición, apoyados con el restante 20% que opinó estar de acuerdo con tal concepto.

**4.1.2-Las nuevas formas de Tecnologías de Información y Comunicaciones telemáticas (TICs) están modificando la manera en que las empresas hacen negocios.**

**CUADRO N° 02.**

ÍTEM 02 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	1	1	1	2	5
PORCENTAJE	0%	20%	20%	20%	40%	100%

**GRAFICO N° 02.**



Son contrapuestas las opiniones reflejadas en el cuadro N° 02 y mostrada estadísticamente en el gráfico N° 02, pues en este se refleja que un 40% de las personas examinadas opina estar completamente de acuerdo con la idea de que las nuevas formas de TICs están modificando la manera en que las empresas hacen negocios, apoyados por un 20% que afirman estar de acuerdo con ello. Por el contrario un 20% de los elementos muestrales consultados no creen que las TICs formen parte de una nueva forma de negociar; mientras que el restante 20% de los consultados se colocan en una posición neutra al no encontrarse ni de acuerdo, ni en desacuerdo con esta tesis.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

A lo largo del desarrollo de este trabajo, a medida que se consultó la bibliografía utilizada para sustentar la misma (la gran mayoría proveniente de trabajos y documentos emitidos por organismos internacionales abocados al estudio del comercio electrónico), se pudo observar que, sino todos, la gran mayoría de estos documentos coincide en que la evolución positiva que ha manifestado el uso de la tecnología telemática para realizar transacciones comerciales (comercio electrónico) ha cambiado la forma en que con anterioridad a dicha utilización se venía negociando. Estas opiniones han estado sustentadas con las cifras porcentuales que reflejan el aumento en la penetración de internet y las nuevas tecnologías telemáticas en las regiones, tanto a nivel mundial, como en la misma Latinoamérica. (Ver cifras porcentuales de penetración de internet y tecnologías telemáticas que se muestran en el Capítulo II de este trabajo).

Para sostener esta teoría, se cita la opinión de dos organismos internacionales que han sometido a estudios a dichos mecanismos tecnológicos, los cuales concuerdan en la idea de que el uso de las nuevas tecnologías telemáticas ha ido modificando el

ejercicio del comercio tradicional. En primera instancia se encuentra la opinión de la Organización Mundial del Comercio (OMC; 1998) la cual manifiesta lo siguiente:

Los recientes progresos en tres campos de la tecnología – la de los ordenadores, la de las telecomunicaciones y la de los programas informáticos y la información – están transformando la vida de una manera difícilmente imaginable menos de dos décadas atrás. Los nuevos medios utilizables para intercambiar información y realizar operaciones comerciales están cambiando gran número de aspectos de la organización social y económica. Estas modernas tecnologías se emplean de manera combinada, en especial a través de Internet, para conectar a millones de personas de todos los rincones del mundo. (p; 01).

Asimismo la Asociación Latinoamericana De Integración (ALADI; 2003) indica:

La velocidad y avance que han tenido las comunicaciones a nivel mundial han originado nuevas formas de comercialización de productos, resultando, en definitiva, en un mayor acercamiento de los países del mundo y una conexidad económica impensada décadas atrás. Gracias a estos fenómenos hoy estamos envueltos en la llamada globalización económica mundial. (p; 10).

No cabe dudas, que los negocios que utilizan la Tecnología de la Información y las Comunicaciones (TICs) como canal de comercialización, edifican de manera acelerada los pilares de la nueva economía global.

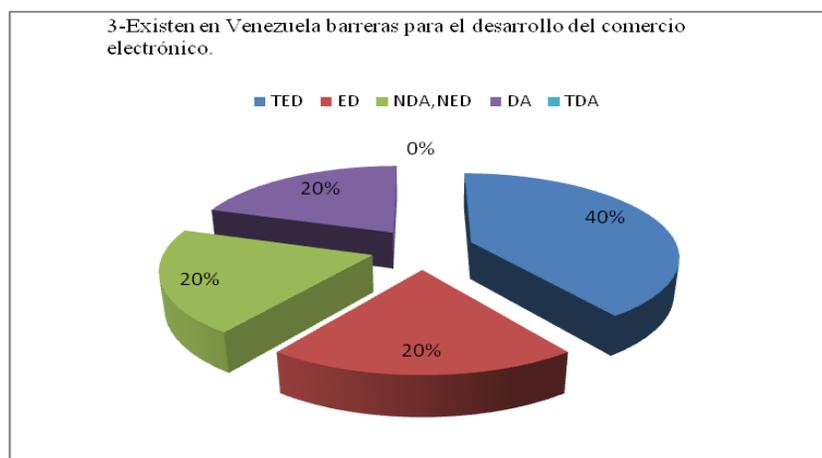
#### **4.1.3-Existen en Venezuela barreras para el desarrollo del comercio electrónico.**

#### **CUADRO N° 03.**

ÍTEMS 03 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
------------------------	-----	----	-------------	----	-----	-------

ÍTEM 03 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	2	1	1	1	0	5
PORCENTAJE	40%	20%	20%	20%	0%	100%

**GRAFICO N° 03.**



El análisis de los elementos muestrales seleccionados en este trabajo, indican que un 40% de ellos están completamente en desacuerdo con la consideración de que existen en Venezuela barreras para el desarrollo del comercio electrónico, apoyados con un 20% que afirma estar en desacuerdo y un 20% que se coloca en una posición neutral al no encontrarse ni de acuerdo, ni en desacuerdo con tal consideración. Por otra parte, el restante 20% opina estar de acuerdo con que existen barreras para el desarrollo del comercio electrónico en Venezuela. (Resumen en cuadro y grafico N° 03).

Para ahondar respecto a las consideradas barreras para el desarrollo del comercio electrónico en Venezuela, se formuló una pregunta (abierta) para conocer ¿cuáles son

(a consideración del grupo muestral N° 01 de esta indagación), las barreras para el desarrollo del comercio electrónico en Venezuela?..

Analizando tales opiniones se pueden resumir que, de acuerdo a los participantes que consideran que si existen barreras para el desarrollo del comercio electrónico (solo un 20% de todos los encuestados opina que si existen, mientras que un 20% opina no estar ni de acuerdo, ni en desacuerdo con la idea), las barreras que consideran se encuentran sumidas para el desarrollo del comercio electrónico son de carácter normativo que alcancen los asuntos de seguridad, validez de las transacciones y responsabilidad de los participantes de las actividades comerciales, destacándose que falta voluntad, por parte de los encargados de la administración legal en Venezuela, para delimitar la actuación de los actores de este tipo de comercio.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Bien es cierto que muchos han sido los avances que en materia de comercio electrónico ha manifestado internamente Venezuela, sobre todo en materia legislativa, en la cual han sido incorporadas algunas normativas que tocan lo relativo al ejercicio del comercio electrónico, entre estas: Ley Especial Contra Los Delitos Informáticos, Ley Orgánica de Telecomunicaciones; Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas; etc. Sin embargo, muchos de los organismos internacionales que se han encargado de analizar este fenómeno de comercialización , entre estos, ALADI, la OMC y la Unión Europea (UE), coinciden en resaltar que debido a las características medulares de este tipo de negociaciones sobresalen una serie de aspectos negativos, entre los que se encuentran: la falta de infraestructura, la proliferación de la piratería, el fraude, la desconfianza entre las partes intervinientes, la competencia desleal, la validez legal de las transacciones, entre otras; y dichas organizaciones ven con cierta preocupación, en cuanto a las obligaciones contraídas por los practicantes de este tipo

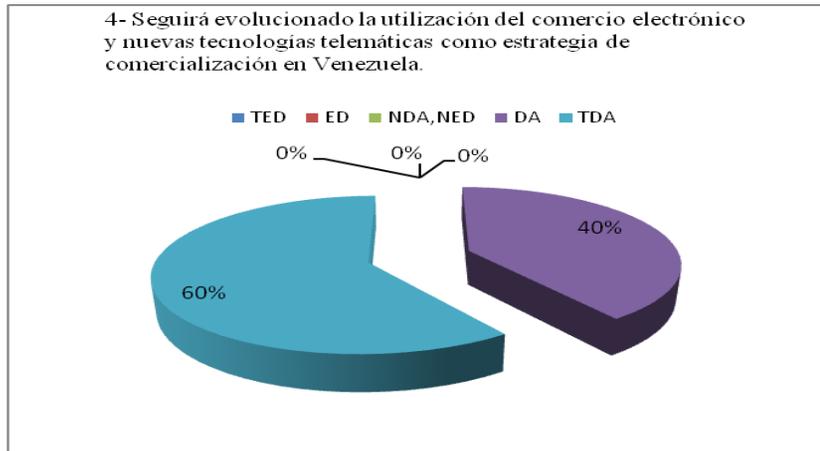
de comercio, la dificultad de las autoridades de cada país para identificar la ocurrencia de las operaciones vía web y determinar la jurisdicción donde las mismas han ocurrido. En materia tributaria, dicho inconveniente de determinación interfiere con la certeza de conocer la jurisdicción y momento en que tiene lugar nacimiento de la obligación tributaria, esto debido a una de las características fundamentales que manifiesta el comercio electrónico, la desmaterialización, que no es más que la ausencia total de una relación física entre los comerciantes, pues la negociación y transferencia de los productos puede incluso lograrse completar vía espacio virtual. Tal situación ha sido denotada con preocupación, pues dicho inconveniente de determinación del nacimiento de la obligación tributaria podría originar una disminución en las arcas de las jurisdicciones intervinientes en las operaciones vía web, situación que actualmente aun no ha sido tratada en ninguna de las vigentes normativas y no se manifiesta ningún tipo de posición respecto a la aplicación o uso de los modelos de criterios propuestos internacionalmente por organismos comprometidos con el tema.

**4.1.4- Seguirá evolucionado la utilización del comercio electrónico y nuevas tecnologías telemáticas como estrategia de comercialización en Venezuela.**

**CUADRO N° 04.**

ÍTEMS 04 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	0	0	2	3	5
PORCENTAJE	0%	0%	0%	40%	60%	100%

**GRAFICO N° 04.**



Los encuestados afirman que seguirá evolucionado la utilización del comercio electrónico y nuevas tecnologías telemáticas como estrategia de comercialización en Venezuela. Esto según el 60% de los mismos que opinan estar completamente de acuerdo y el restante 40% que indican estar de acuerdo con esto. (Resumen en cuadro y grafico N° 04).

#### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Se puede percibir de la constante evolución que ha manifestado este tipo de comercio en los últimos años, que la tendencia seguirá siendo el alza en la utilización de este medio para realizar actos comerciales debido a los múltiples beneficios que esta manifiesta, entre ellos, que permite a los comerciantes presencia global, capacidad de expansión de los pequeños comerciantes, reducción de costos, interacción directa entre proveedor-cliente y eliminación de intermediarios. También, las relaciones entre empresas pueden verse mejoradas, lo que conlleva a una economía mejorada.

La opinión de Albán M. (2003) apoya esta aseveración, cuando establece:

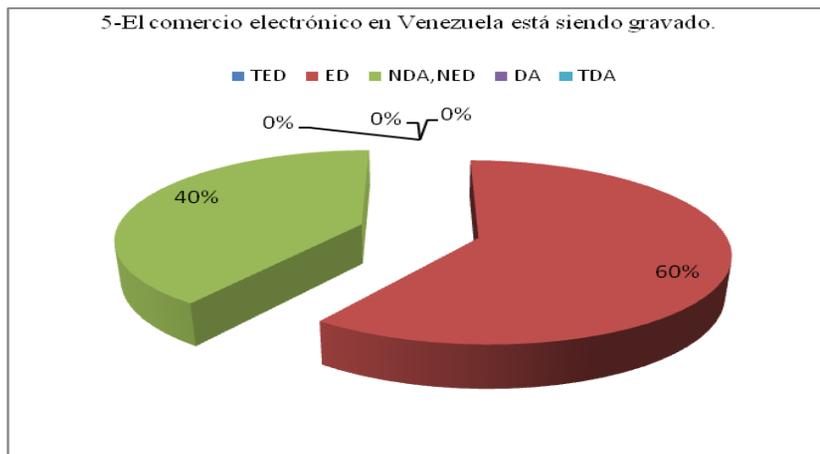
El comercio electrónico tiene previsiones de un mayor desarrollo y avance, debido a las ventajas que presenta, así como por la continua evolución de la tecnología que permite una mayor cantidad de transacciones en menor tiempo, con ahorro de recursos y evitando las distancias. Es decir, el cuestionamiento al Derecho Tributario es constante y aumenta cada vez más, sin que pueda existir una respuesta adecuada y oportuna, por lo que es necesario que se establezcan los principios y conceptos propios, que sean plenamente adecuados a la *realidad virtual* de la *sociedad de la información*. (p; 95).

#### 4.1.5-El comercio electrónico en Venezuela está siendo gravado.

**CUADRO N° 05.**

ÍTEMS 05 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	3	2	0	0	5
PORCENTAJE	0%	60%	40%	0%	0%	100%

**GRAFICO N° 05.**



Un 60% de los consultados afirma estar en desacuerdo con la tesis de que el comercio electrónico en Venezuela está siendo gravado y el restante 40% de estos opina no estar ni de acuerdo, ni en desacuerdo con esto. (Resumen en cuadro y grafico N° 05).

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

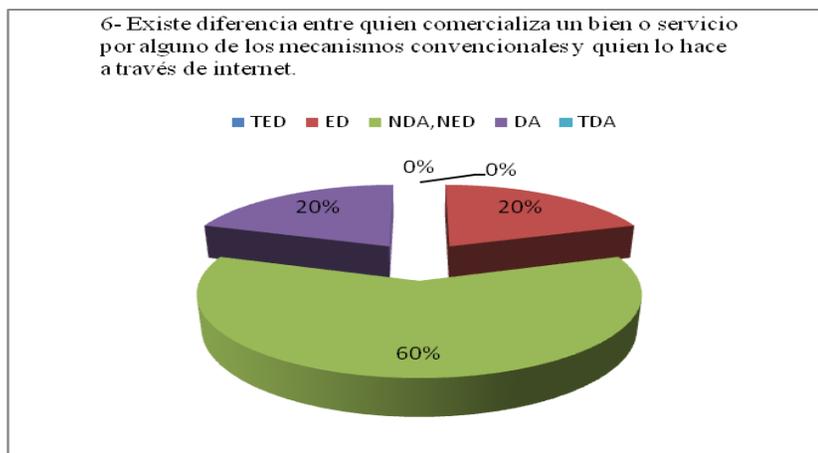
De lo extraído de los trabajos y publicaciones de los entes y organismos internacionales que han estudiado al comercio electrónico, se puede afirmar que los impuestos que gravan al ejercicio del comercio electrónico, en Venezuela y de manera general a los largo del mundo entero, deberían ser los mismos que se aplican al comercio tradicional y demás actividades económicas: impuestos reales e impuestos personales, subdivididos también en impuestos directos e impuestos indirectos. Muchos de estos organismos, sino la totalidad, sostiene que no convendría la imputación a esta actividad comercial de otro tipo de tributo diferente a los ya establecidos (como el Bits Tax propuesto por algunos organismos, entes y estudiosos del tema) que resulten discriminatorias sobre las transacciones vía internet, en detrimento de aquel comerciante que las ejerce. Igualmente inconveniente sería el hecho de no gravar de ninguna manera las transacciones a través de internet, lo que permitiría a este medio de comercio una ventaja considerable sobre los que sí son gravados. De hecho esta es la actual situación que presenta el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela, país en el que solo están siendo gravados por los mismos impuestos establecidos legalmente para las actividades desarrolladas a través de los mecanismos tradicionales, tales como el Impuesto Sobre La Renta (I.S.L.R.), Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), Impuestos locales, etc.

#### **4.1.6- Existe diferencia entre quien comercializa un bien o servicio por alguno de los mecanismos convencionales y quien lo hace a través de internet.**

**CUADRO N° 06.**

ÍTEMS 06 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	1	3	1	0	5
PORCENTAJE	0%	20%	60%	20%	0%	100%

**GRAFICO N° 06.**



Realizada la tabulación de las opiniones recogidas de los elementos muestrales del grupo N° 01, se tiene que un 60% opina no encontrarse ni de acuerdo, ni en desacuerdo con la teoría de que existe alguna diferencia entre quien comercializa un bien o servicio por alguno de los mecanismos convencionales y quien lo hace a través de internet. Por su parte un 20% refiere encontrarse de acuerdo con esto, mientras que el restante 20% opina estar en desacuerdo. (Resumen en cuadro y grafico N° 06).

**Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

La actividad comercial en la red, el comercio electrónico, no difiere mucho de la actividad comercial en otros medios, el comercio real, y se basa en los mismos principios: una demanda, una oferta, una logística de entrega del bien y una forma de pago, que al final, en ambas formas de negocio lo que se persigue es la generación de renta.

La gran diferencia entre uno y otro, y que es de suma importancia, es que tanto el finiquito de la transacción (la transferencia del bien o servicio en algunos casos), como la forma de pago pueden llegar a completarse íntegramente a través del uso de medios telemáticos.

En lo que más se diferencian es en la falta de presencia física de los sujetos intervinientes; dificultad que radica en determinar los sujetos involucrados en la transacción comercial y por ende en establecer los derechos y obligaciones entre ambas partes, tanto de los sujetos y las leyes que los regulan, como de los entes gubernamentales que los controlan; esto debido a la capacidad de inmaterialidad que posee este tipo de transacciones en las que incluso podría realizarse la completa transferencia del producto comercializado a través de la misma red si estos son de características intangibles. Son estas las razones por las que no podrían considerarse en las mismas condiciones las transacciones realizadas vía red, y las realizadas de manera tradicional.

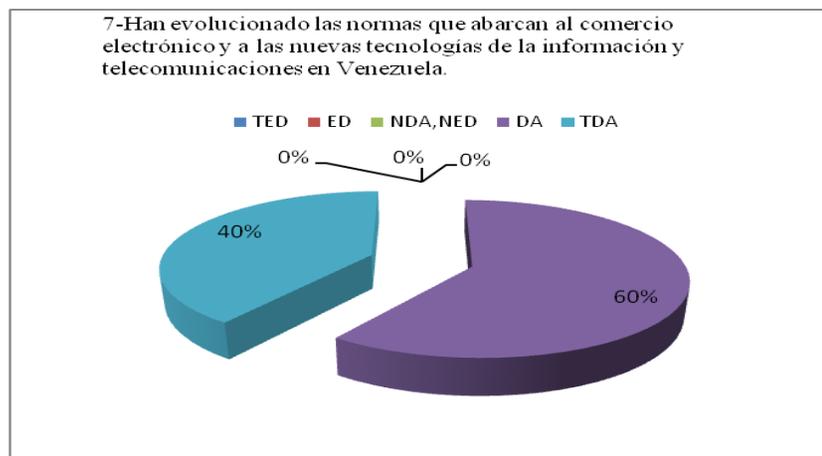
#### **4.1.7-Han evolucionado las normas que abarcan al comercio electrónico y a las nuevas tecnologías de la información y telecomunicaciones en Venezuela.**

**CUADRO 07.**

ÍTEMS 07 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
------------------------	-----	----	-------------	----	-----	-------

ÍTEMS 07 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	0	0	3	2	5
PORCENTAJE	0%	0%	0%	60%	40%	100%

**GRAFICO 07.**



El 60% de los elementos muestrales se muestran de acuerdo en que han evolucionado las normas que abarcan al comercio electrónico y a las nuevas tecnologías de la información y telecomunicaciones en Venezuela, apoyados por el restante 40% que opina estar totalmente de acuerdo con esto. (Resumen en cuadro y grafico N° 07).

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Muchas son las iniciativas internacionales para dotar al internet de un marco legal que permita el fomento del comercio electrónico (entre estas la OCDE, la OMC, la UE, la ALADI, etc.). Si bien parece se han dado algunos pasos hacia una serie de aseveraciones que los han comprometido a seguir trabajando para lograr que las

partes intervinientes en las transacciones comerciales vía web se sientan respaldadas, lo que ha contribuido a la evolución positiva de su utilización, ninguna de ellas ha tenido un éxito concreto que hasta ahora permita su general aceptación a nivel global.

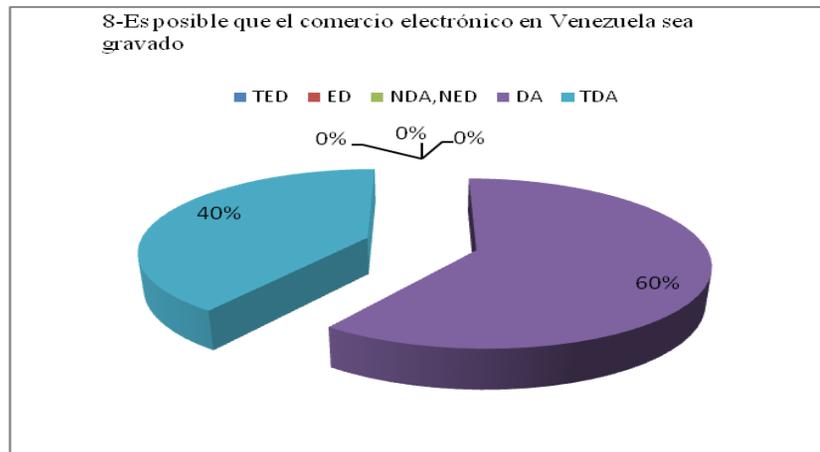
En la misma situación se encuentra la legislación que internamente en Venezuela regula las operaciones del comercio electrónico. Si bien se ha logrado avanzar en su consideración en el mercado económico con la promulgación de algunas leyes que lo abarcan (Ley Especial Contra Los Delitos Informáticos, Ley Orgánica de Telecomunicaciones; Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, entre otros decretos de utilización), no son suficientes de acuerdo a las características predominantes del comercio electrónico y pocos son las iniciativas que ahondan en su consideración, y estas pocas no llegan a alcanzar la problemática que este tipo de comercio manifiesta. Tal es el caso del ámbito tributario del comercio electrónico, en el cual no existe una posición prefijada o modelo a seguir respecto a las consideraciones y problemáticas que se plantean en instancias internacionales en razón a la tributación de las actividades que se realizan a través del ejercicio de esta forma de comerciar. En tal sentido, en Venezuela falta mucho camino por recorrer que nos incluya como uno de los países que abarque los aspectos más problemáticos de la utilización del comercio electrónico, sobre todo en materia tributaria.

**8-Es posible que el comercio electrónico en Venezuela sea gravado.**

**CUADRO N° 08.**

ÍTEMS 08 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	0	0	3	2	5
PORCENTAJE	0%	0%	0%	60%	40%	100%

**GRAFICO N° 08.**



Es posible que el comercio electrónico en Venezuela sea gravado. Esto lo asegura el 60% de los encuestados que afirman estar de acuerdo con esta afirmación, apoyados por el otro 40% de los consultados que se muestran totalmente de acuerdo con ello. (Resumen en cuadro y grafico N° 08)

**Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Ver análisis realizado al 4.1.5.

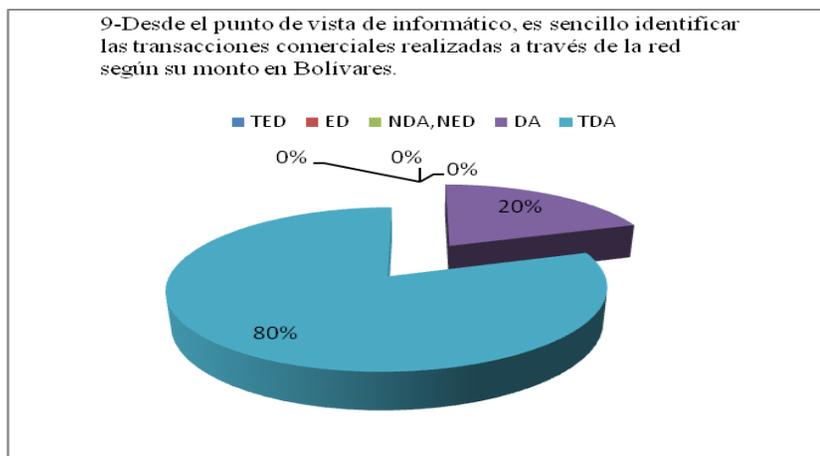
**4.1.9-Desde el punto de vista informático, es sencillo identificar las transacciones comerciales realizadas a través de la red según su monto en Bolívares.**

**CUADRO N° 09.**

ÍTEMS 09 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
------------------------	-----	----	----------	----	-----	-------

ÍTEMS 09 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	0	0	1	4	5
PORCENTAJE	0%	0%	0%	20%	80%	100%

**GRAFICO N° 09.**



El 80% de los consultados afirma estar completamente de acuerdo con la afirmación de que, desde el punto de vista informático, es sencillo identificar las transacciones comerciales realizadas a través de la red según su monto en Bolívars. Esta opinion es apoyada por el restante 20% de las opciones cotejadas que manifiestan encontrarse de acuerdo con esta afirmación. (resumen en cuadro y grafico N° 09).

**Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Afirma Alban M. (2003), lo siguiente:

La tecnología, así como permite que los agentes económicos puedan realizar sus transacciones electrónicas sin ser fácilmente identificados, ya sea por la residencia o por la fuente de sus ingresos; así mismo es capaz de por sus propios medios técnicos, llegar a determinar una identificación del contribuyente y someterlo a una jurisdicción cierta. Claro que para ello es necesario una legislación armonizada a nivel mundial y convenios de cooperación entre administraciones tributarias fiscales, que impida el establecimiento de *paraísos fiscales electrónicos*.

Por lo tanto, la tecnología, en este caso, no es más que un instrumento para ejecutar ciertas medidas de carácter fiscal; y, depende de los legisladores o de los gobiernos, hasta donde se puede llegar a gravar los hechos que se dan vía electrónica. (p;70).

Asegura el autor, que un probable sistema para la determinación de la jurisdicción competente para la adjudicación del tributo, es a través de la utilización de la firma electrónica como medio de prueba. Al respecto hay que destacar, que el uso y aceptación en Venezuela de la validez de la información que suministran las firmas electrónicas de datos, sobrevino con la promulgación de la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, en vigencia a partir del año 2004. Sin embargo debe prefigurarse, jurídica y legalmente, los criterios de imposición para gravar los tributos en el campo del ejercicio del comercio electrónico, y la utilización de dichos mecanismos para delimitar los criterios de imposición tributaria.

Asimismo, cabe destacar la opinión destacada del aporte de la ALADI (2003) en la que se subraya:

Debemos agregar que los medios de prueba con los que cuenta el Organismo Fiscal son menores, por cuanto los países aún no cuentan con una legislación adaptada a las nuevas modalidades de negocios.

Esta deficiencia podría solucionarse, en parte, con la implementación de un esquema de firma digital, la aceptación de la legislación de fondo de la validez de los actos jurídicos

electrónicos y la implementación de un régimen de facturación electrónica. (p;43).

La Factura Electrónica, según Mendoza M.(1999) en su informe presentado por la Cámara Venezolana de Comercio Electrónico (Cavecom-e), constituye una de las formas de aplicación de la llamada equivalencia funcional, y sirve para probar el pago que se ha realizado a través de medios electrónicos. Indica el autor, que la Factura Electrónica es el soporte o evidencia del cobro de la suma de dinero involucrada en la operación de compra-venta de un bien o servicio prestado, el cual es enviada a través de medios electrónicos, cualquiera que estos sean. Esta consiste en un registro almacenado en soportes susceptibles de ser enviados y leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que cumplen idéntica finalidad que la factura tradicional.

Es importante destacar que esta modalidad de facturación ya ha sido implementada en varios países latinoamericanos, pero en Venezuela aún no se ha puesto en marcha, a pesar de haber sido presentado un proyecto por Cavecom-e el cual fue aprobado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología en septiembre de 2003, pero que aun no ha sido sometido a consideración del órgano legislativo competente para normarlo.

**4.1.10-Desde el punto de vista informático, es sencillo identificar las transacciones comerciales realizadas a través de la red y atribuírsela a una determinada jurisdicción.**

**CUADRO N° 10.**

ÍTEMS 10 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
------------------------	-----	----	-------------	----	-----	-------

ÍTEM 10 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	0	0	0	5	5
PORCENTAJE	0%	0%	0%	0%	100%	100%

**GRAFICO N° 10.**



La totalidad de los encuestados estiman que desde el punto de vista informático, es sencillo identificar las transacciones comerciales realizadas a través de la red y atribuírsela a una determinada jurisdicción. (Resumen en cuadro y grafico N° 10).

**Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

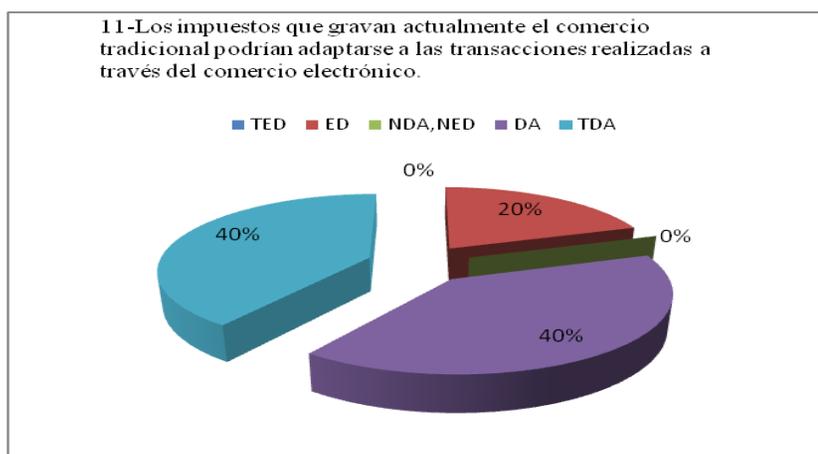
Ver análisis realizado al 4.1.10.

**11-Los impuestos que gravan actualmente el comercio tradicional podrían adaptarse a las transacciones realizadas a través del comercio electrónico.**

**CUADRO N° 11.**

ÍTEM 11 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	1	0	2	2	5
PORCENTAJE	0%	20%	0%	40%	40%	100%

**GRAFICO N° 11.**



Un 40% de los encuestados afirma encontrarse totalmente de acuerdo con la idea de que los impuestos que gravan actualmente el comercio tradicional en Venezuela podrían adaptarse a las transacciones realizadas mediante el ejercicio del comercio electrónico, afianzados con otro 40% que afirman estar de acuerdo con tal idea. Por su parte el restante 20% afirman estar en desacuerdo con la misma. (Resumen en cuadro y grafico N° 11).

#### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Hoy por hoy lo que ocurre con el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela es la adaptación de los impuestos establecidos para el ejercicio del comercio

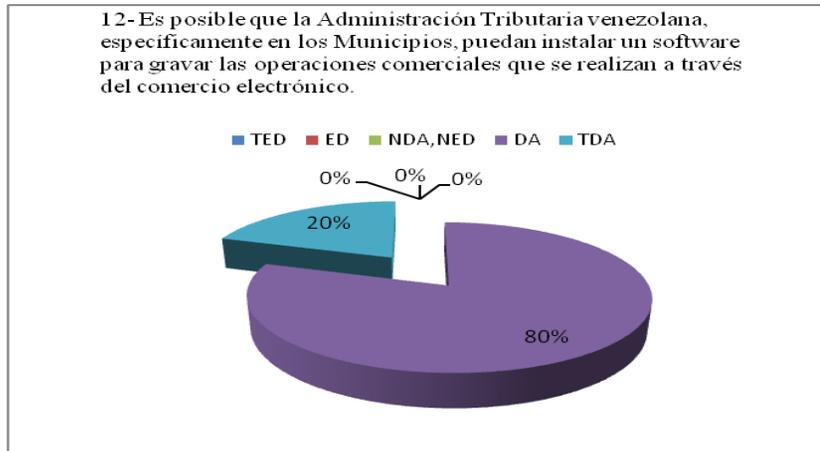
tradicional a la nueva forma de comerciar vía red informática, y así lo sostiene el análisis realizado en el punto 4.1.5 de este trabajo. Sin embargo, debido a las características substanciales del comercio electrónico (ya destacadas en el marco teórico del estudio) las administraciones tributarias, tanto en el ámbito territorial venezolano, como a nivel internacional, deberían redefinir los actuales criterios de determinación del nacimiento de la obligación tributaria para adaptarlas a las dificultades inmersas en esta práctica comercial (destacadas incluso por organismos internacionales como la Secretaria de Hacienda de España, la ALADI, la OCDE, entre otros), pues en realidad por sus características este tipo de comercio manifiesta una serie de dificultades, las cuales serán destacadas en análisis posteriores en esta investigación.

**12- Es posible que la Administración Tributaria venezolana, específicamente en los Municipios, puedan instalar un determinado software que permita gravar las operaciones comerciales que se realizan a través del comercio electrónico.**

**CUADRO N° 12.**

ÍTEMS 12 (GRUPO N° 01)	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA	TOTAL
FRECUENCIA	0	0	0	4	1	5
PORCENTAJE	0%	0%	0%	80%	20%	100%

**GRAFICO N° 12.**



El 80% de los consultados afirma estar totalmente de acuerdo con la aseveración de que es posible que la Administración Tributaria venezolana, específicamente en los Municipios, se puedan instalar un determinado software que permita gravar las operaciones comerciales que se realizan a través del comercio electrónico. Esta opinión es reafirmada por el restante 20% de las opciones cotejadas que manifiestan encontrarse de acuerdo con esta afirmación. (Resumen en cuadro y grafico N° 12).

Es importante destacar que a las personas que conforman el grupo muestral N° 01 de esta investigación, adicionalmente al cuestionario aplicado, se le formuló una serie de preguntas (de carácter abierto), que contempló los siguientes enunciados (respecto a las preguntas que están relacionadas con el ítem N° 12 del cuestionario practicado): Cual es la posibilidad cierta de cobrar impuestos a las actividades económicas por parte de los Municipios por el ejercicio del comercio electrónico?; ¿De que recurso tecnológico debe valerse el Municipio venezolano para gravar las actividades generadoras de ingresos por el ejercicio del comercio electrónico?. Con la formulacion de estas interrogante se intentó conocer su percepción respecto a la situación actual que el ejercicio de esta actividad comercial manifiesta, así como su

opinión respecto a las posibles iniciativas que deberían tomarse para tratar el tema de la fiscalidad del comercio electrónico en Venezuela.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Se logró deducir de la opinión de estos especialistas en el campo de la informática y la computación (opinión en la que coinciden la totalidad de los encuestados, unos con menos énfasis que otros), que uno de las posibilidades más factibles para lograr la efectiva recaudación de los tributos, tanto locales como a nivel general, derivados de las operaciones de comercio electrónico; es la creación, aprobación e instalación de un software o mecanismo informático que permita la realización de una especie de retención que se conjugaría entre los vendedores, compradores y entes encargados de la emisión de los medios de pago; y que dicha retención se materialice al momento en que se realice el pago respectivo de dichas operaciones electrónicas. Coinciden en que mediante las entidades financieras emisoras de los medios de pago se puede retener el impuesto respectivo y de inmediato transferir dicho recaudo a las arcas del ente acreedor del mismo.

Sin embargo destacan, y así se concibe, que para lograr establecer esta medida recaudadora se debe haber legislado en la materia y se debe tener claro tanto los sujetos obligados al pago del tributo, como el ente o jurisdicción al que se deba acreditar dicho impuesto, así como los mecanismos requeridos para la efectiva realización de la retención y posterior transferencia de los ingresos recaudados al Fisco correspondiente, y así debe hacerse para cada tributo a retener.

#### 4.2. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS MUÉSTRALES QUE CONFORMAN EL GRUPO N° 02. (EXPERTOS EN EL ÁREA TRIBUTARIA).

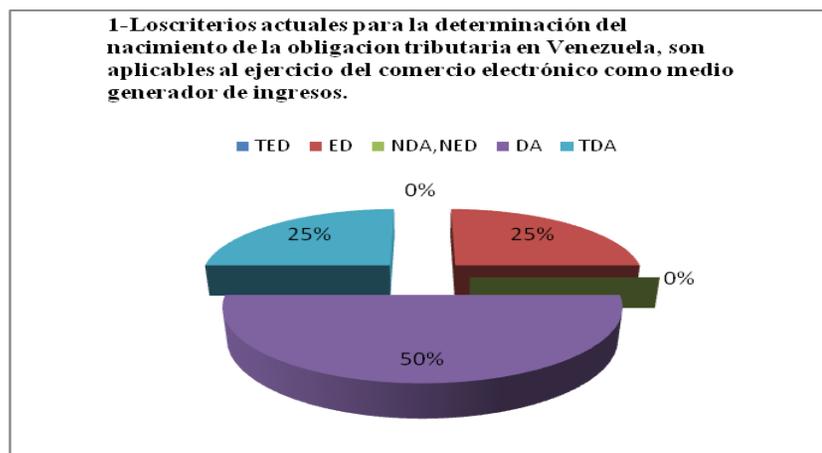
Con el análisis de los resultados obtenidos de este grupo muestral se pretendió dar cumplimiento a los objetivos 01, 02 y 03 del presente trabajo. A continuación el análisis uno a uno de los ítems aplicados.

4.2.1-Los criterios actuales para la determinación del nacimiento de la obligación tributaria en Venezuela, son aplicables al ejercicio del comercio electrónico como medio generador de ingresos.

CUADRO N° 13.

ÍTEM 01 (GRUPO N° 02)	TED	ED	NDA,NE D	DA	TDA	TOTAL
Frecuencia	0	1	0	2	1	4
Porcentaje	0%	25%	0%	50%	25%	100%

GRÁFICO N° 13.



Realizada la tabulación basada en el análisis de las alternativas seleccionadas por los elementos muestrales, en el cuadro N° 13 y gráfico N° 13, se muestra como el 50% de los consultados plantea estar de acuerdo con que los criterios actuales para la determinación del nacimiento de la obligación tributaria en Venezuela son aplicables al ejercicio del comercio electrónico como medio generador de ingresos, y un 25% afirma estar completamente de acuerdo con esta afirmación. Mientras tanto, el 25% restante afirma estar en desacuerdo con ello.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Los comerciantes como se conocían tradicionalmente, con presencia física en los centros comerciales, locales y hasta en oficinas, han modificado la manera tanto de ofertar sus productos, como de finalizar una transacción comercial, haciendo uso de las herramientas que les proporciona el comercio electrónico, entre estas, la creación de páginas web como canal de promoción, venta y distribución de sus bienes y prestación de servicios, en las que el mundo entero puede acceder, observar, escoger y decidir comprar sus productos; no quedándose estos comerciantes simplemente dentro de la ciudad donde la empresa o vendedor tiene una presencia física, sino atravesando cualquier frontera geográfica posible. Con esta forma de negociar es difícil conocer la identidad de quienes navegan en las respectivas páginas empresariales, siendo más difícil aun conocer el tipo de cliente con quien se negocia (persona física o persona jurídica), su ubicación geográfica o su verdadera dirección.

Al respecto, Marco Albán M. (2003) realiza la siguiente aseveración:

Todas las personas, físicas y jurídicas, pueden navegar a través de la internet sin que se conozca su identidad, o aparezcan con una identidad que nada tiene que ver con la del lugar de residencia. Esto mismo pasa en el comercio

electrónico, pues en un determinado momento no se puede determinar la identidad ni la residencia de quienes participan en una transacción electrónica, lo que dificulta cumplir con las obligaciones fiscales, pues no se puede saber la jurisdicción competente. (p54).

En el ámbito tributario, al ejercicio de esta manera de comerciar se le distingue cierta problemática de determinación de los agentes intervinientes, tanto en los impuestos directos, como en los impuestos indirectos. En tal sentido, por tratarse de que el tema en estudio trata acerca de la influencia en la recaudación del Impuesto sobre Actividades Económicas en Venezuela como consecuencia del ejercicio del comercio electrónico, y que dicho tributo posee la característica de ser un impuesto directo; se procederá a distinguir y analizar, en base a fuentes secundarias y apoyados en los resultados obtenidos del análisis de los resultados emanados de la consulta a las fuentes primarias, los principales problemas que acaecen en la tributación del comercio electrónico en materia de imposición directa.

### **Problemas tributarios del comercio electrónico en la imposición directa.**

La Secretaria de Hacienda de España, a través de la Comisión Para el estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española en el informe que analiza este tema (2000:17), distingue los siguientes problemas puntuales como algunos de los más resaltantes:

**- Identificación del sujeto pasivo.** Dificultades de localización de la persona física o jurídica y del equipo informático; facilidad de utilización de seudónimos; sistemas de encriptación; paraísos fiscales; protección de datos personales; etc. Y puntualmente expresan:

Una empresa puede estar implantada en muchos países a través de la Red, sin haberse movido del Estado de su

residencia. La Red permite una presencia continuada, bastando con disponer de un sitio *web* para ofrecer bienes y servicios y una dirección de correo electrónico donde recibir los pedidos. No se precisa una presencia física de la empresa y ni siquiera la de un agente. Los contenidos se pueden actualizar instantáneamente e incluso se pueden expedir inmediatamente, si se trata de bienes inmateriales o de servicios. Los ejemplos al uso en los CDI *sedes de dirección, sucursales, oficinas*, etc tampoco son de utilidad en el nuevo escenario. Lo mismo sucede con las excepciones *utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa*, etc. En estas circunstancias es fácil comprender por qué el concepto de establecimiento permanente, basado en una idea de permanencia o fijeza física, entra en crisis. (p.42).

Respecto a este mismo asunto, Carbajo Felisa y Mercadal María (2007) establecen:

Puede que no coincidan el nombre utilizado para la transacción con la localización e identificación del instrumento informático que genera el servicio o permite obtener el producto con la identidad de la persona que lo maneja ; pues un mismo ordenador o página web puede ser servida, creada o utilizada por sujetos distintos. Los problemas se acentúan si el medio informativo se localiza en un paraíso fiscal “informático”, de forma que se puede conocer el medio informático utilizado para la transacción pero no la persona que realmente está detrás de la operación.(p.61).

**- Control de la transacción que origina el nacimiento de la obligación tributaria.**

Este inconveniente radica en las facilidades para deslocalizar el sistema informático y la pérdida de puntos de conexión o control (intermediación); además por los escasos rastros físicos de la transacción electrónica y por la fiabilidad de los registros informáticos, entre otras circunstancias.

- **Jurisdicción fiscal competente.** Dificultades para fijar dónde se ha realizado la transacción y la residencia fiscal. Posibilidades de rápida alteración de esta.

- **Calificación de las rentas.** Problemas especialmente respecto de bienes digitalizados, pues la desmaterialización de la entrega de los productos origina la imposibilidad de verificar la ocurrencia del hecho sujeto a gravamen. Por la característica de inmaterialidad del comercio electrónico, resulta problemático aplicar los principios que permiten determinar la ocurrencia del hecho imponible, y cuando existe un Convenio para evitar la Doble Imposición (C.D.I.) dificultad en la calificación de la base a la cual aplicar el gravamen por el distinto tratamiento de los ingresos por cánones (cesión de uso) respecto de las comerciales o empresariales (cesión de propiedad), etc. Conflictos de intereses entre país fuente – país de residencia y estímulo para la elusión fiscal.

- **Concepto de establecimiento permanente.** Crisis de los conceptos de permanencia o fijeza que permiten que el Estado de origen pueda gravar las rentas empresariales obtenidas a través de los establecimientos permanentes. La jurisdicción de la fuente ve limitados sus privilegios de gravamen a los ingresos que sean imputables a ellos, no a todas las ingresos que puedan obtener, lo que obliga a tratar de forma independiente cada una de las fuentes de ingreso que una empresa obtiene en dicha jurisdicción, aplicando a cada una de ellas el criterio de establecimiento permanente.

- **Precios de transferencia.** La globalización favorece los grupos empresariales transnacionales. El valor añadido de las operaciones se aleja de la transmisión de bienes físicos, al ser cada vez más importante el valor añadido de los servicios y bienes inmateriales. Dificultades para determinar el método de valoración correcto, dónde se ha producido el beneficio y cuánto. Crisis de los métodos tradicionales. Facilidades de elusión fiscal.

- **Tributación local.** Necesidad de adaptar los tributos de carácter local como el Impuesto sobre Actividades Económicas a la mayor movilidad de los operadores.

- **Otras cuestiones.** Problemas respecto de las reglas de imputación; distribución de gastos e ingresos entre los diversos operadores en comercio electrónico; individualización de las rentas sometidas a gravamen; etc.

De estas exposiciones se logra entender que las dificultades que más se destacan radican en la determinación de los sujetos que intervienen en una transacción electrónica y del lugar donde se produce el hecho imponible, a fin de verificar cuál es la jurisdicción fiscal con competencia para gravar tales actividades. Se destaca como una de las desventajas inmersas en la fiscalidad del ejercicio del comercio electrónico, el inconveniente en la localización del contribuyente obligado a tributar y a la posibilidad de rápida alteración del preestablecido establecimiento fiscal del contribuyente. Además de las dificultades de localización de la persona física o jurídica y del equipo informático, existe la facilidad de utilización de seudónimos, sistemas de encriptación, paraísos fiscales, etc., lo que podría ocasionar conflictos de intereses entre jurisdicción fuente – jurisdicción de residencia y de estímulo para la elusión fiscal.

Se puede adicionar de igual manera la opinión emitida por el Instituto de Estudios Fiscales de España (2009), específicamente en responsabilidad de Vérguez J. que indica:

Pensemos por ejemplo en la cuestión relativa a la necesaria identificación de los sujetos pasivos que intervienen en este tipo de operaciones, a efectos fiscales, derivada de la aplicación de sistemas seguros de encriptado, de la utilización de seudónimos o de la deslocalización de los centros servidores a territorios que protegen el anonimato de los operadores.

Téngase presente además que las páginas *web* que, *a priori*, constituyen los principales instrumentos susceptibles de ser utilizados para comerciar a través de *Internet*, se hallan asociadas a un nombre de dominio que representa la identificación virtual del origen de la información que se está leyendo. Sin embargo, no necesariamente ha de quedar asociado ese origen de información al procesamiento de datos y, más precisamente, a los responsables jurídicos de la oferta del posible contrato de comercio electrónico.

En consecuencia, cabe plantearse hasta qué punto circunstancias tales como las dificultades surgidas en torno a la localización efectiva de las personas (ya sean estas físicas o jurídicas) así como de los propios equipos informáticos, la posibilidad de emplear sistemas de encriptación de información por los usuarios de la Red, la existencia de lo que la doctrina denomina “paraísos fiscales digitales” e incluso la incidencia de la normativa existente en materia de protección de datos personales terminan por proyectarse sobre el ámbito de las obligaciones tributarias que demandan, como es sabido, la necesaria identificación de los sujetos que intervienen en las mismas, dificultando imputar a quien corresponda las rentas o los hechos imponibles que hayan podido ser identificados o detectados por la Administración Tributaria. (p; 26).

Por otra parte, también se deriva del ejercicio del comercio electrónico, la dificultad de adjudicación de la jurisdicción fiscal acreedora del tributo, debido a la penetración de las fronteras geográficas sin necesidad de presencia física, ni de dirigirse hasta la localidad en donde se genera la transacción electrónica, resaltando lo que bien es sabido respecto a que en el ámbito tributario resulta de fundamental importancia conocer si los sujetos pasivos se hallan o no establecidos dentro del ámbito de aplicación del tributo. Es importante destacar, que estos conflictos realmente surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes en la transacción comercial electrónica corresponden a jurisdicciones fiscales distintas, dando lugar a las dudas respecto del elemento jurídico que permitiría determinar la acreencia del tributo a una determinada jurisdicción.

La necesidad de precisar el lugar dónde se ha generado el hecho imponible es de vital importancia para así poder juzgar la jurisdicción fiscal competente, entre las tantas jurisdicciones que pueden tener algún tipo de potestad para gravarlo, que ha de calificarse como ente acreedor del tributo. De no ser así, podría darse origen a la exigencia del mismo tributo o tributos similares a un mismo contribuyente, por el mismo hecho imponible y por el mismo período impositivo (doble imposición tributaria), también habiendo cabida para la ausencia del gravamen o disminución indebida de éste en una jurisdicción que si posea la legitimidad para el gravamen.

Varios son los organismos internacionales que han tratado el asunto de la doble imposición tributaria, entre estos la OCDE, quien se inclina a la definición de dos sistemas o principios para evitar la doble imposición: el principio del origen o de la fuente, según el cual la renta queda gravada en la jurisdicción donde se produce y la jurisdicción de residencia del sujeto pasivo concede un crédito fiscal por los impuestos pagados o una exención por las rentas obtenidas; y el principio de la residencia, que establece en el país de origen de la renta una exención a los no residentes, gravándose en el país de residencia del sujeto pasivo.

Aclara la ALADI (2003: 14) que “el principio de residencia justifica el ejercicio del poder tributario basándose en la teoría que los contribuyentes deben soportar el costo de llevar adelante la economía del país donde estén desarrollando su propia actividad”. Y dos párrafos mas adelante de este mismo documento (en la misma página 14) este organismo aclara su definición respecto al otro criterio de imposición denominado de origen o de la fuente, y lo define: “Este principio no tiene en cuenta la residencia o nacionalidad, ya que su basamento es el lugar de producción de la renta, sin importar si el sujeto es ciudadano o residente del país. Por ejemplo, cierto país impondrá la obligación del pago de tributos a aquella renta obtenida por no residentes, por los negocios desarrollados en su jurisdicción”.

En Venezuela, en cuanto al impuesto a la renta se trata, desde el 1 de enero de 2001 se ha modificado el criterio para la determinación del nacimiento de la obligación tributaria, pasando de un sistema basado exclusivamente en el criterio de la fuente a aplicar el sistema combinado de imposición (renta mundial y fuente), y en la imposición interna varía la utilización de estos criterios de imposición interjurisdiccional, de acuerdo al tipo de tributo de que se trate.

Específicamente en cuanto a los impuestos de carácter local gravados en territorio venezolano, en referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas, prevalecen ambos criterios, el de la residencia (tomando en cuenta el establecimiento permanente del sujeto pasivo) y el de la fuente.

En el caso específico del comercio, el criterio que prevalece es el de atribuir la Potestad Tributaria a la jurisdicción en donde el contribuyente o comerciante instituye su establecimiento permanente o base fija de negocios, y se le es atribuido el tributo, en el caso de que el sujeto pasivo no contase con algún otro tipo de establecimiento, oficina o sucursal, al preestablecido establecimiento del mismo. Esto debido a la dificultad que radica en determinar con certeza la ocurrencia de los actos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria. En el caso de los servicios y otros contratos de construcción, el criterio que prevalece es el de la fuente en las mismas circunstancias de ausencia de otra oficina o sucursal en un determinado territorio.

Debido a las características fundamentales del I.A.E., y obedeciendo a las dificultades ya descritas para la imposición directa del comercio electrónico, el problema de adjudicación de Potestad Tributaria, respecto a este tributo para el ejercicio de la comercialización vía red, estará en determinar la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable y el Municipio al que corresponde la recaudación. Esto, debido al inconveniente de inmaterialidad y deslocalización que este tipo de comercio manifiesta; dificultad que radica en la imposibilidad de conocer

con certeza el lugar donde se encuentra pre fijado el establecimiento permanente o base fija de negocio o que estos aparezcan registrados con una identidad que nada tiene que ver con la del lugar de residencia o establecimiento permanente, su facilidad de alteración (de lograrse establecer), modificación o completamente inexistente presencia física de los copartícipes de esta modalidad mercantil; tomando en cuenta que por su propia naturaleza los productos no necesariamente transitan a través de fronteras geográficas, lo que dificulta su control, mas aun cuando la gran mayoría de las actividades desarrolladas a través de la red son prestaciones de servicios. En tal sentido, debido a los medios utilizados para perfeccionar y finiquitar una transacción comercial a través de la red, el establecimiento permanente puede ser de fácil alteración por la capacidad de movilización y presencia globalizada que manifiestan estas transacciones.

La Secretaría de Estado de Hacienda de España, en el informe presentado por Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española (2000), indica:

Una empresa puede estar implantada en muchos países a través de la Red, sin haberse movido del Estado de su residencia. La Red permite una presencia continuada, bastando con disponer de un sitio *web* para ofrecer bienes y servicios y una dirección de correo electrónico donde recibir los pedidos. No se precisa una presencia física de la empresa y ni siquiera la de un agente. Los contenidos se pueden actualizar instantáneamente e incluso se pueden expedir inmediatamente, si se trata de bienes inmateriales o de servicios. Los ejemplos al uso en los CDI - *sedes de dirección, sucursales, oficinas*, etc - tampoco son de utilidad en el nuevo escenario. Lo mismo sucede con las excepciones - *utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa*, etc. **En estas circunstancias es fácil comprender por qué el concepto de establecimiento permanente,**

**basado en una idea de permanencia o fijeza física, entra en crisis.**

Tres son las alternativas posibles (abandonar dicho concepto respecto de actividades de comercio electrónico; elaborar un nuevo concepto para tales situaciones; o adaptar el actual concepto en los CDI para dar cabida a las nuevas circunstancias). (p 42).

Por estas razones, se torna de importante trascendencia que se redefina los criterios para la determinación de los actos comerciales de acuerdo a la nueva economía globalizada tomando en cuenta el ejercicio del comercio electrónico, y que dichos cambios normativos obedezcan a los principios del Derecho Tributario plenamente establecidos. Según Albán M (2003:95) “los principios de legalidad y de capacidad contributiva, así como los conceptos de soberanía, soberanía fiscal, residencia y establecimiento permanente, son los principales que requieren ser redefinidos frente al comercio electrónico”. Destaca el mismo autor su posición respecto a que:

Ante la superación de las fronteras, el comercio electrónico debe ser regulado, en forma particular, a través de convenios internacionales de tipo tributario, pues solo con la cooperación internacional se podrá establecer los términos adecuados para evitar la evasión y elusión, pero sobre todo para lograr un reparto adecuado de las rentas a nivel mundial, que provengan del comercio electrónico, ya que el principio de progresividad, junto con las nociones de igualdad y equidad deben ser respetadas y logradas desde el ámbito internacional. (p; 96).

Como se evidencia, los problemas tributarios para las atribución de las potestades tributarias se reproducen pues no sólo es difícil establecer la residencia del sujeto que obtiene los ingresos derivados del comercio electrónico, sino que, luego de lograrse determinar dicha residencia, la misma puede alterarse ágilmente, empeorándose el tan tratado inconveniente de doble imposición o dando lugar a la ausencia de imposición.

Destaca la ALADI (2003:42) que “el carácter transnacional y la desmaterialización del comercio electrónico son las causas directas que afectan la capacidad de los gobiernos para establecer la imposición en cada jurisdicción”.

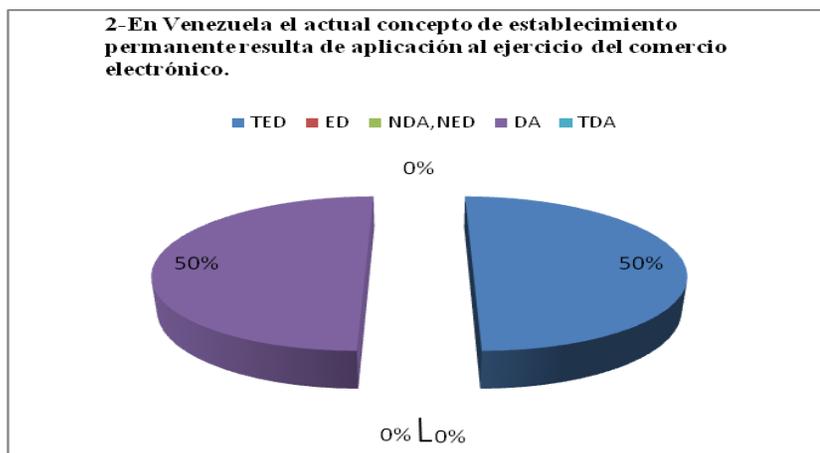
El desarrollo de este ítem con basamento en el análisis de las fuentes secundarias contribuye al logro del objetivo N° 1, 2 y 3.

#### 4.2.2-En Venezuela el actual concepto de establecimiento permanente resulta de aplicación al ejercicio del comercio electrónico.

**CUADRO N° 14.**

<b>ÍTEMS 02 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 14.**



Del análisis que se extrae de las opiniones derivadas de los elementos muestrales, como se muestra en los resúmenes (cuadro N° 14 y gráfico N° 14); se logra entender que un 50% de los consultados plantea estar de acuerdo con el hecho de que en Venezuela el actual concepto de establecimiento permanente resulta de aplicación al ejercicio del comercio electrónico. Por el contrario, un 50% afirma estar totalmente en desacuerdo con esta afirmación.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en el artículo 5 del modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición (C.D.I.), propone como definición de establecimiento permanente a “un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad”.

El establecimiento permanente se utiliza como criterio de vinculación impositiva para definir la soberanía fiscal de rentas obtenidas en una jurisdicción por un residente de otra jurisdicción, cobrando más fuerza en la celebración de actos de comercio. Esta definición implica un “lugar” es decir un espacio geográfico o jurisdicción territorial determinada. Adicionalmente, según la citada definición, este lugar o espacio geográfico debe ser “fijo”, es decir permanente, y de “negocios”, que implica que se trata de una actividad desarrollada en aras de constituir una fuente de recursos económicos. Este concepto constituye una figura jurídica creada con el fin de dar solución al problema de las empresas no residentes que desarrollan su actividad habitual en una jurisdicción, permitiendo que aquél en el que estas radican pueda gravar sus rentas debido al disfrute de un lugar donde poder desarrollar su actividad y obtener beneficios.

En torno al I.A.E. en territorio venezolano, en relación al tema del establecimiento permanente y en base al análisis del comercio tradicional (análisis ajeno a las

características inmersas al ejercicio del comercio electrónico), el Magistrado García A, en decisión N° 2705-091003-00-2031 del Recurso de Nulidad presentado por la empresa SHELL INTERNATIONALE PETROLEUM MAATSCHAPPIJ B.V. interpuesto en la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de la República venezolana, de fecha 09-10-2003, lo que a continuación se cita:

La nota característica del impuesto sobre actividades económicas: es que éste constituye gravamen al ejercicio de *cualquier* actividad lucrativa, salvo que el Constituyente disponga lo contrario. Los llamados transeúntes son en realidad contribuyentes, desde el momento mismo en que, con permanencia (aunque temporal), pero sin instalaciones, ejercen actividad lucrativa. Destaca la Sala que, en principio, no hay razón para negar la posibilidad de imposición sobre cualquier actividad generadora de ingresos.

Asimismo, se logra destacar en el cuerpo de la misma sentencia respecto al I.A.E., que lo más relevante del mismo es que “todo aquel que desarrolle una actividad económica en el territorio de un Municipio debe tributar”; además de afirmar que “el ejercicio de una actividad con ánimo lucrativo, debe hacer que el Municipio en el que se lleve a cabo también pueda sacar provecho, atendiendo a la capacidad económica del empresario”, dejando claro que “nada justifica que quienes se lucren en un Municipio queden eximidos de pagar a éste un aporte, mientras que otros sí deban hacerlo”. Sin embargo, señala el ponente: “como ha tenido ocasión de resaltar la doctrina y la jurisprudencia, en ciertas ocasiones es imprescindible tomar un elemento que logre limitar la vocación tributaria de una determinada entidad político-territorial”.

Respecto a ello, específicamente en lo relativo al criterio de determinación del nacimiento de la obligación tributaria denominado **establecimiento permanente**, resalta la misma Sala Constitucional lo siguiente:

En el caso del comercio, por ejemplo, es sumamente difícil determinar, y por ello fiscalizar, el lugar de la realización efectiva de una venta, por lo que se ha optado por recurrir a la figura del establecimiento permanente, la cual suple ese problema y hace imputar la operación al sitio en el que exista una sede física, con independencia de que sea realmente el lugar de la transacción.

De esta manera, **el establecimiento permanente es imprescindible (y por ello fue todo un hallazgo del que no se desprende el Derecho Tributario) sólo a los efectos de la actividad comercial**, debido a la dificultad de precisión del lugar de las ventas, pues no debe olvidarse que el Derecho Civil enseña que esos negocios jurídicos se perfeccionan con el recíproco consentimiento, el cual bien puede darse entre ausentes. Por ello, el Derecho Tributario se rige, en estos aspectos, por principios propios, alejados del Derecho Común: **el establecimiento permanente, como lugar al que se atribuye jurídicamente una venta, sirve para evitar que muchos Municipios (o Estados, en el caso del Derecho Internacional) se asignen la operación, creando el fenómeno de la múltiple imposición.**

Así, en ciertos supuestos, el Derecho escoge un elemento preciso para hacer la atribución correspondiente: **no toda entidad en la que se pueda entender que ha habido una operación que forme parte de la actividad económica de una empresa podrá gravarla, sino que deberá tomarse en cuenta su instalación física en ese sitio.** (Negrillas propias).

Se logra desprender del análisis de este fragmento de la citada sentencia, cómo el criterio de determinación del nacimiento de la obligación tributaria para este tipo de tributo (I.A.E.), en el caso del comercio, depende del domicilio o fiscal del contribuyente (establecimiento permanente en el caso de entes jurídicos).

En el caso del comercio electrónico, el concepto de establecimiento permanente entra en conflictos por las características y problemas inmersos para lograr imputar a los contribuyentes y a sus respectivas rentas (problemas ya destacados en el análisis del anterior ítem), sobre todo con lo que tiene que ver con el aspecto de la dificultad de atribuir la jurisdicción fiscal con potestad hacerse con el cobro del gravamen.

De este asunto, Albán M. (2003), destaca:

Dentro del comercio electrónico esto se hace más difícil, precisamente por la dificultad de determinar actores y ubicaciones geográficas, lo que junto con el problema (tratado en el capítulo I) de la territorialidad de la ley, hace que el panorama sobre la imposición del comercio electrónico preocupe sobremanera. Toda vez que, eventualmente, las especiales características del comercio electrónico pueden ser utilizadas con fines de elusión y evasión fiscal, con la consecuente creación de verdaderos paraísos fiscales electrónicos. (p; 52).

Con este tipo de comercio, una determinada empresa puede estar presente en diferentes lugares a través de la red, incluso al mismo tiempo, sin necesidad de tener presencia física en estos lugares. Tal cual se desprende del análisis anterior del factor de conexión denominado establecimiento permanente en el comercio tradicional, para su calificación se requiere la existencia de un lugar fijo de negocios, situación que no se logra establecer en el ejercicio del comercio electrónico a través de operaciones realizadas por internet, con el objetivo de permitir a la jurisdicción de la fuente gravar las rentas generadas por ese lugar fijo de trabajo. Asimismo, puede que no coincida el nombre de dominio de un sitio web, que genera el servicio o permite obtener un determinado producto, con la identidad del sujeto que obtiene las rentas.

El artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, define en materia de comercio electrónico que “es establecimiento permanente cualquier equipo informático fijo, entendiéndose por fijo aquél que se encuentre en un sitio determinado por un periodo de tiempo suficiente y que sea utilizado para realizar operaciones de comercio electrónico”. La OCDE pone a disposición estos modelos para ser

adoptados por los países interesados, sin embargo, los Estados contratantes tienen la libertad para adoptar el método que mejor se adapte a sus ordenamientos legislativos.

En la legislación venezolana no se abarca, desde el espectro tributario, a las actividades ejercidas mediante el comercio electrónico. Menos aun se distingue una definición del establecimiento permanente para los comerciantes que ejecutan parte o la totalidad de sus actos de comercio a través de internet. Tampoco se acepta o reconoce el criterio recomendado por la OCDE en el citado artículo 5.

Específicamente la Ley Orgánica del Poder Público Municipal al establecer el concepto de establecimiento permanente para la imputación del I.A.E. en su artículo 217, lo define de la siguiente manera:

Se entiende por establecimiento permanente una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio.

Adaptando este concepto al ejercicio del comercio electrónico, en base al análisis entregado por el Magistrado García A. en la anteriormente citada sentencia, en el caso venezolano, y específicamente respecto al I.A.E., que abarca el ejercicio habitual de actividades económicas entre las que se encuentran el comercio, los servicios y las actividades industriales, no ha sido contemplado algún tipo de modificación en la manera de determinar la atribución del tributo por la realización de este tipo de comercio, por lo que este vacío legal, de no ser solucionado, estaría poniendo en

riesgo la recaudación de este tipo de tributo. Por ello, parece conveniente revisar la validez de las normas existentes sobre el establecimiento permanente pertinente para el ejercicio del comercio electrónico, y de ser necesario cambiar el concepto tradicional de tributo por otro más amplio, mas aun si se toma en cuenta que el principio de reserva de ley o principio de legalidad de los tributos es uno de los más importantes y fundamentales del Derecho Tributario, y su observancia es una cualidad de la que ninguna situación puede escapar por muy difícil que parezca.

Por último se estima necesario llamar a colación la opinión del autor Albán M. (2003) que manifiesta:

El concepto de establecimiento permanente no ha llegado a tener una definición completamente consensuada, pero ante la *economía digital* ese consenso se vuelve lejano, toda vez que, las distintas administraciones fiscales a través de sus ordenamientos jurídicos y de la negociación de los Convenios Tributarios Internacionales, siempre buscan extender su capacidad de imposición a los no residentes, y a la vez, restringir a los otros estados, la posibilidad de gravar a sus residentes. En definitiva, y lo que se vuelve cada vez más evidente, es que toda la discusión doctrinal a nivel internacional gira sobre la prevalencia del criterio de la fuente o del criterio de la residencia. El primero propugnado y defendido por países latinoamericanos y que en general son consumidores; el segundo ardorosamente mantenido por países de mayor desarrollo económico, que son proveedores de capital y de servicios. Un claro ejemplo, es Estados Unidos de Norteamérica, que puede tener una balanza comercial desfavorable, lo que quiere decir mayor importaciones que exportaciones, por lo que le conviene gravar el consumo de sus residentes; pero a la vez, en la balanza de pagos es ampliamente beneficiario, es decir, mantiene capitales en el exterior y recupera rendimientos, por lo que no le conviene que sus residentes sean gravados en la fuente. En cierto modo, en el tema tributario internacional, existe una permanente tensión entre quienes propugnan el criterio de la fuente con los defensores del criterio de la renta,

reduciéndose, lamentablemente, la discusión a un nivel político, ya que a nivel doctrinal, es cada vez más aceptado, que el criterio de la fuente implica una mayor justicia tributaria entre países. (p; 96).

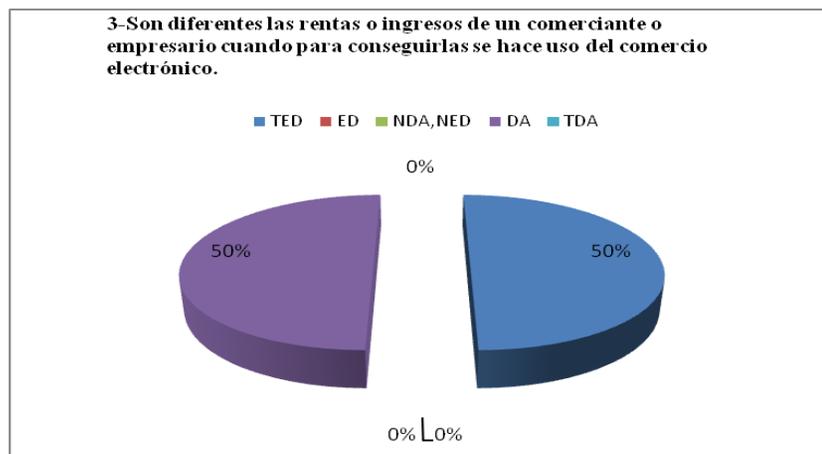
El desarrollo de este ítem con basamento en el análisis de las fuentes secundarias contribuye al logro del objetivo N° 1, 2 y 3.

**4.2.3-Son diferentes las rentas o ingresos de un comerciante o empresario cuando para conseguirlas se hace uso del comercio electrónico.**

**CUADRO N° 15.**

<b>ÍTEMS 03 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 15.**



El resumen contenido en el cuadro N° 15 y el grafico N° 15; indican que un 50% de los consultados expresan estar totalmente en desacuerdo en que son diferentes las rentas o ingresos de un comerciante o empresario cuando para conseguirlas se hace uso del comercio electrónico, mientras que el otro 50% afirma estar en desacuerdo con esta afirmación.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Es evidente que en el ejercicio del comercio electrónico se producen operaciones que pueden ser considerados como hechos generadores de recursos económicos. En tal sentido sería preciso entonces afirmar que no existe diferencia alguna entre quien adquiere una mercancía por alguno de los métodos tradicionales y quien lo hace a través de la red o que son iguales las rentas que puede obtener un comerciante o un empresario cuando para conseguirlas se hace uso de redes de comunicación abiertas.

Sin embargo, el comercio electrónico no puede ser considerado en igual condiciones al comercio tradicional pues este se caracteriza por la comercialización en tiempo real de toda clase de bienes y servicios (tangibles e intangibles), en la cual se utiliza, en parte o en su totalidad, medios telemáticos para su realización, incluyéndose el pago por esa misma vía. Queda así desvirtuada la aplicación del principio de la aceptación de la oferta de los contratos de comercio tradicional ya que, tratándose de contratos de comercio electrónico, dicha aceptación viene acompañada necesariamente del pago.

Se desglosa en los párrafos precedentes, la ambigüedad, bien fundada, en las opiniones que se destacan respecto a la comparación entre uno y otro tipo de comercio. Lo importante en destacar es que ambas formas comerciales (en la tradicional y en la vía red), las operaciones no deberían escapar de las obligaciones y compromisos que acarrear cualquier operación económica, incluyendo la del pago de

tributos; situación que con el ejercicio del comercio electrónico ha ocasionado la preocupación suscitada desde hace ya varios años por la dificultad ya resaltada con anterioridad respecto a la tributación de las operaciones de comerciales vía red, y que tuvo su principal origen en la futura posibilidad de una eventual disminución de la recaudación impositiva, debido a la fuerte utilización que estas tecnologías han manifestado y que siguen apuntalando a ello.

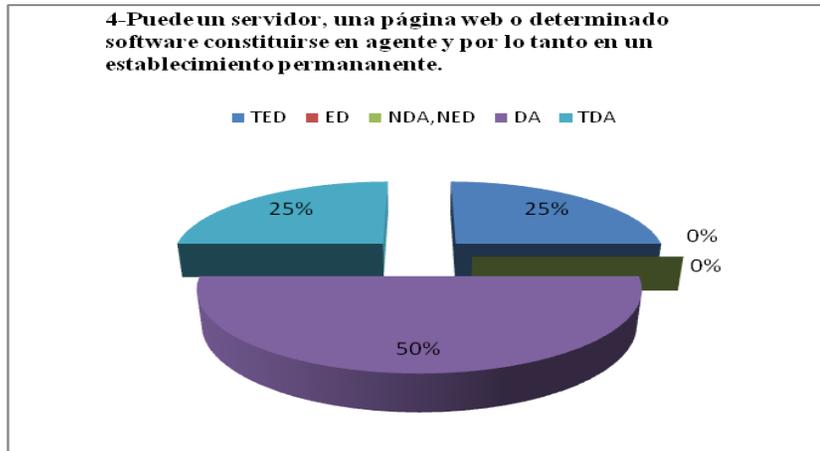
El desarrollo de este ítem con basamento en el análisis de las fuentes secundarias contribuye al logro del objetivo N° 1, 2 y 3.

**4.2.4-Puede un servidor, una página web o determinado software constituirse en agente y por lo tanto en un establecimiento permanente.**

**CUADRO N° 16.**

<b>ÍTEMS 04 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>25%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>50%</b>	<b>25%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 16.**



Se desprende de la información tabulada, la cual se encuentra resumida en el cuadro y el gráfico N° 16, que un 50% de los consultados afirma estar de acuerdo en que un servidor, una página web o determinado software pueden constituirse en agente y por lo tanto en un establecimiento permanente, y un 25% de estos elementos muéstrales afirmar estar totalmente de acuerdo con tal afirmación. Por el contrario el 25% restante afirma estar totalmente en desacuerdo con esta premisa, entendiendo con ello que no puede constituirse en agente, y por lo tanto en un establecimiento permanente, a un servidor, una página web o determinado software.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias**

Respecto a la consideración o no de un servidor como una sucursal, oficina o incluso como establecimiento permanente, la ALADI (2002) en su estudio sobre la situación tributaria del comercio electrónico, destaca lo siguiente:

Uno de los aspectos esenciales será determinar si el sitio ubicado en un servidor perteneciente o utilizado por una empresa extranjera reúne los requisitos previstos para ser considerado como establecimiento permanente. Si el servidor utilizado puede ser caracterizado como un lugar fijo de negocios, o dicho sitio web puede ser considerado como un

lugar fijo de negocios, si el ejercicio periódico de las funciones automatizadas puede considerarse como el ejercicio de la actividad de una empresa.

No caben dudas que un servidor que alberga un sitio web a través del cual una compañía realiza operaciones comerciales cumple con los requisitos de constituir una actividad lucrativa y contribuir a los beneficios de la empresa. Ahora bien, ¿puede el servidor considerarse como un lugar de negocios? es el instrumento que permite acceder a un nuevo mercado “virtual” que nunca hubiera alcanzado utilizando canales tradicionales. El servidor constituye el medio necesario para que una empresa posea un sitio Web “on line” y, de esta manera, ofertar sus productos o servicios al mundo entero, por lo cual consideramos que no es un simple intermediario, sino que es el instrumento que permite acceder a un nuevo mercado “virtual” que nunca hubiera alcanzado utilizando canales tradicionales. (p.68).

Se entiende entonces, de acuerdo a esta organización internacional de integración económica, que si bien el perfeccionamiento de las transacciones económicas a través de la red se realiza haciendo uso de un sitio web, no es posible la utilización de dicho canal de conexión si antes no se ha establecido en un determinado lugar o espacio geográfico el servidor que le valga de medio de transmisión de la información.

Sustenta su opinión la ALADI (2002), con el análisis que absorbe del artículo N° 5 del modelo de CDI emanado de la OCDE, y subraya lo siguiente

La OCDE destaca la necesidad de separar claramente el significado de "server" y "Web site". Considera que únicamente el servidor detenta la suficiente entidad como para constituir un establecimiento permanente, mientras que un Web site no puede ser sometido a imposición en el país de la fuente, al no ser esa actividad constitutiva de establecimiento permanente.

Un web site no es más que una combinación de software e información y por lo tanto absolutamente intangible, por lo que no puede considerarse como "un lugar de negocios"; y esa

es la diferencia, a efectos fiscales, con el servidor que está constituido por equipos informáticos (hardware) que necesariamente exigen un lugar fijo y, por lo tanto cabe atribuirle la condición de lugar fijo de negocios, lo que implica su calificación como establecimiento permanente al reunir los requisitos establecidos en el artículo 5º del MCOCDE.

Con esta posición, la OCDE parece abandonar la idea de "lugar de negocios virtual" que fue objeto de amplios debates en distintos foros y del que es partidaria la Administración Tributaria Australiana, quien ha manifestado que considera que un Web site es un lugar virtual y, por ende, lo configura como posible establecimiento permanente si reúne los demás requisitos establecidos en el art. 5º mencionado en el párrafo anterior.

A nuestro criterio, el requisito necesario para que se considere al server como establecimiento permanente es que reúna la condición de ser "fijo", es decir, que se encuentre situado en un lugar geográfico determinado por un período de tiempo suficiente. (p; 69).

Se desglosa de estas afirmaciones, en concordancia con lo que se desprende del análisis de los resultados obtenidos en la aplicación del cuestionario a los elementos muestrales escogidos en la presente investigación, que pueden bien los servidores, cumplir con los estándares previstos para determinar el concepto de establecimiento permanente, y que existen opiniones sustentadas para llegar a considerar un servidor como establecimiento permanente dentro de cualquier territorio, solo si, las legislaciones internas de este determinado territorio así lo establecen.

Sin embargo, puede que un empresario que ejerce su actividad a través de la red, y que ya ha fijado su establecimiento permanente en un determinado territorio, constituya un servidor en aquellas jurisdicciones donde pretenden tener una mayor presencia con la finalidad de ocupar un lugar preferencial en su mercado, o donde más le convenga, tributariamente hablando, en virtud de las alícuotas de imposición, desgravámenes o supuestos de exenciones y de exoneraciones previstas, sin que

actualmente se le considere un establecimiento permanente, sucursal o base fija de negocios. Por esta razón las administraciones tributarias no pueden confiar, únicamente, en el criterio de residencia para localizar impositivamente un sujeto que ofrezca productos o preste servicios en la red, debido a que puede no coincidir el nombre de dominio de un sitio web, que genera el servicio o permite obtener un determinado producto, con la identidad del sujeto que obtiene los beneficios que allí se producen, e incluso puede que este servidor se encuentre ubicado en una jurisdicción diferente a la base fija de negocio o establecimiento permanente, o puede que los comerciantes no posean establecimiento comercial, oficina, sucursal etc. que lo vincule a jurisdicción alguna.

Si se desglosa la definición de fijeza que implica el concepto de establecimiento permanente, bien podría atribuirse este estatus de fijeza al servidor y considerársele como una sucursal u oficina establecida en un determinado territorio. Respecto a ello la ALADI (2003: 16) establece: “se ha producido una desmaterialización de las organizaciones, y este nuevo cambio organizacional, si bien no se ha visto al momento reflejado en modificaciones legislativas sobre los criterios generales determinativos del alcance del concepto de residencia o domicilio, jugará un papel preponderante en un futuro próximo”.

Finalmente, se resalta el criterio al respecto de la ALADI (2003) en el que destaca alguno de sus consideraciones respecto a la consideración o no de un servidor o web site como establecimiento permanente, y una de las más aceptables:

Cuando las funciones desarrolladas por una empresa a través del *software* y de la información contenida en los equipos informáticos incluya tareas que son en sí mismas relevantes y significativas, en proporción con la actividad comercial que en su conjunto desarrolla la empresa, nos hallaríamos ante un caso de establecimiento permanente. No podríamos entender como actividad auxiliar o preparatoria, la posibilidad de que una empresa permita a sus clientes encargar productos y/o servicios y pagarlos a través de su sitio Web.

Por el contrario, un *Web site* dispuesto únicamente para almacenar y descargar productos digitalizados que han sido adquiridos por vías distintas al comercio electrónico, no puede ser catalogado como establecimiento permanente.

En el caso de que una empresa muestre su catálogo de productos o servicios y sus precios en su sitio web almacenado en un servidor instalado en un Estado A e indique que puede adquirirlos a través de un *link* con su página web principal situada en un servidor radicado en otro Estado, estaríamos ante una actividad auxiliar en función a la actual redacción del artículo 5°.

Esta situación sería análoga a la función desarrollada por una oficina de representación. No obstante ello, **consideramos que de esta manera sería muy sencillo eludir la imposición en el país de la fuente.** (Negrillas propias; p; 68).

Subraya el citado organismo con relación a la utilización de los criterios de imposición existentes (p; 42), la posición del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América cuando emite “el Treasury Paper” en el que dicho Estado “propone la forma tradicional de gravar con base al principio de fuente frente al de residencia, en razón de la dificultad de aplicar el primero (fuente) a ciertos ingresos que presentan dificultades en la determinación del lugar geográfico donde se originan”. No comparten otros esta posición, según la misma ALADI, “dado que su aceptación implicaría desconocer, por un lado, que los países en vías de desarrollo sostienen fuertemente el concepto de la fuente y, por el otro, que puede ser tan manipulable como este último”. Sin embargo no hay postura concreta.

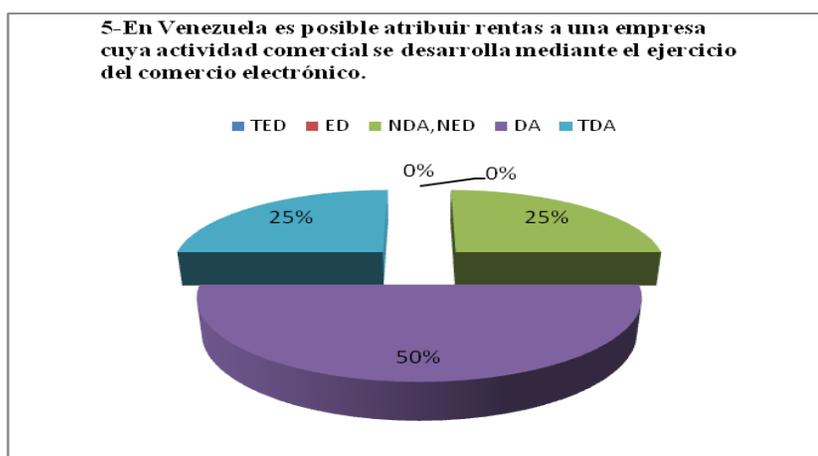
El desarrollo de este ítem con basamento en el análisis de las fuentes secundarias contribuye al logro del objetivo N° 1, 2 y 3.

**4.2.5-En Venezuela es posible atribuir rentas a una empresa cuya actividad comercial se desarrolla mediante el ejercicio del comercio electrónico.**

**CUADRO N° 17.**

ÍTEMS 05 (GRUPO N° 02)	TED	ED	NDA,NE D	DA	TDA	TOTAL
Frecuencia	0	0	1	2	1	4
Porcentaje	0%	0%	25%	50%	25%	100%

**GRAFICO N° 17.**



Según los datos resumidos en el cuadro N° 17, así como en el grafico con el mismo número (17), en Venezuela es posible atribuir rentas a una empresa cuya actividad comercial se desarrolla mediante el ejercicio del comercio electrónico. Esta afirmación se desprende de la tabulación de la información recabada de los elementos muestrales analizados, de los cuales un 25% afirma estar totalmente de acuerdo y un 50% de los mismos opina estar de acuerdo con tal afirmación. El restante 25% opina no estar ni de acuerdo, ni en desacuerdo con esta proposición.

#### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

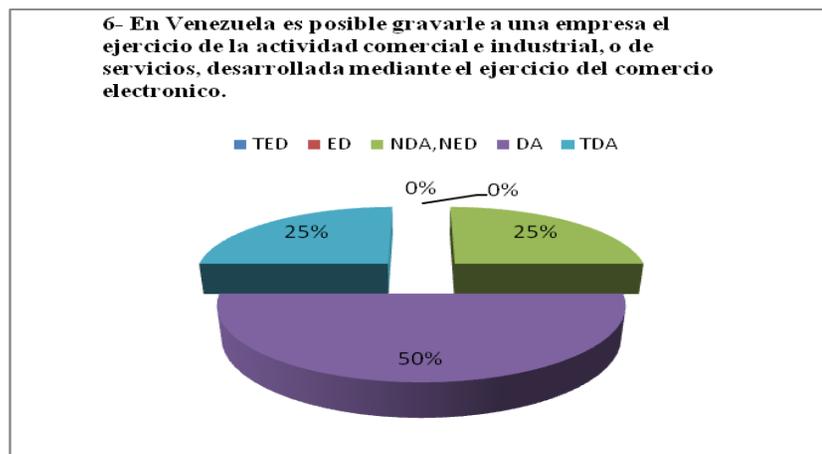
Ver analisis realizado en el punto 4.1.9.

**4.2.6-En Venezuela es posible gravarle a una empresa el ejercicio de la actividad comercial e industrial, o de servicios, desarrollada mediante el ejercicio del comercio electrónico.**

**CUADRO N° 18.**

<b>ÍTEMS 06 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>25%</b>	<b>50%</b>	<b>25%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 18.**



En Venezuela es posible gravarle a una empresa el ejercicio de la actividad comercial e industrial, o de servicios, desarrollada mediante el ejercicio del comercio electrónico. Esto, según lo detallado en el cuadro N° 18 y grafico N° 18, en cual se denota que un 25% afirma estar totalmente de acuerdo y un 50% de los mismos

opina estar de acuerdo con esta propuesta. El restante 25% opina no estar ni de acuerdo, ni en desacuerdo al respecto.

**Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

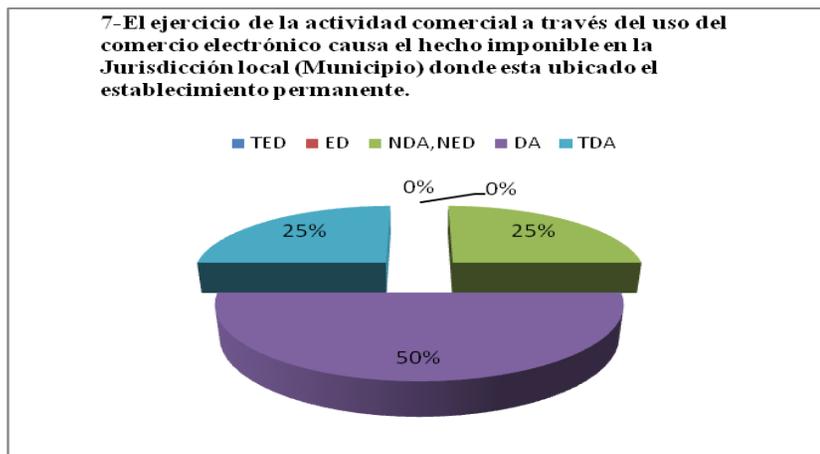
Ver analisis realizado en el punto 4.1.9.

**4.2.7- El ejercicio de la actividad comercial a través del uso del comercio electrónico causa el hecho imponible en la Jurisdicción local (Municipio) donde está ubicado el establecimiento permanente del oferente.**

**CUADRO N° 19.**

<b>ÍTEMS 07 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>25%</b>	<b>50%</b>	<b>25%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 19.**



Se observa en el cuadro N° 19 y su respectivo grafico (N° 19), un 25% de los elementos muestrales opinan estar totalmente de acuerdo en que el ejercicio de la actividad comercial a través del uso del comercio electrónico causa el hecho imponible en la Jurisdicción local (Municipio) donde está ubicado el establecimiento permanente del oferente y un 50% opina estar de acuerdo con ello apoyándolos en tal afirmación. El 25% restante opina no estar ni de acuerdo, ni en desacuerdo con tal afirmación.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Respecto a este asunto, específicamente la Ley Orgánica de Poder Publico Municipal, en su artículo 218, destaca:

Cuando las actividades de comercialización se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una de se despliegue.

Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros municipios distintos al de la ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio actividades económicas en el Municipio sede de la industria, podría deducirse del impuesto a pagar por el Municipio en que se realiza la actividad comercial.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada uno de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue. En el caso de servicios que sean totalmente ejecutadas en una jurisdicción diferente a aquellas en la cual el prestador de servicios tenga el establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración; al Municipio en el cual se ubique la sede

de administración le corresponderá establecer un mínimo tributario fijado en función de criterios de con los servicios prestados por el Municipio a ese establecimiento permanente. En el caso de servicios contratados con personas naturales, se consideraran prestados únicamente en el Municipio donde estas tengan una base fija para sus negocios.

Según lo establecido en el artículo citado, y en base a la interpretación de la anteriormente citada sentencia del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, si una actividad comercial se desarrolla, por ejemplo, entre contribuyentes con establecimiento permanente en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, el cual tiene adicionalmente una sucursal, oficina o cualquier otro establecimiento en el Municipio Falcón del Estado Cojedes, en el cual comercializa parte o quizás la totalidad de sus productos; el resultado de su comercialización deberá estar siendo gravado por concepto de I.A.E. de manera proporcional a las actividades desarrolladas en cada una de sus sedes de negocio, oficina o sucursal en el que se haya perfeccionado la venta. En el ejemplo citado, si se le atribuye una venta a la sucursal u oficina con sede en el Municipio Falcón del Estado Cojedes, adicionalmente a las operaciones que desarrolla en la jurisdicción principal (establecimiento permanente del comerciante), es también el Municipio Falcón del Estado Cojedes ente acreedor del tributo en proporción a las operaciones realizadas en este.

En el caso de no poseer sino un establecimiento permanente en una determinada jurisdicción, en virtud de la necesidad de trasladarse a diferentes jurisdicciones fiscales para realizar las operaciones comerciales, y debido a la dificultad de determinación de la ocurrencia del hecho generador del tributo en los actos comerciales, tal como reluce en la anteriormente citada sentencia, se le atribuye la acreencia del tributo a la jurisdicción fiscal en la que el comerciante tiene establecido su establecimiento permanente.

Sin embargo, debido a las características particulares del comercio electrónico, entre las que se destacan la fácil deslocalización, el relativo anonimato de las personas intervinientes en las transacciones comerciales y la facilidad para la movilidad de los sujetos intervinientes; dificultan la aplicación de estas reglas de determinación tributaria, pues incluso los comerciantes puede que no posean oficinas, establecimientos comerciales o cualquier otro tipo de sede física que los comprometa en una determinada jurisdicción, por lo que daría lugar a dudas respecto a la jurisdicción en donde se ha logrado perfeccionar el nacimiento de la obligación tributaria. Vemos como en el ejercicio del comercio electrónico, tanto en Venezuela como en cualquier parte del mundo, sin la necesidad de presencia física o de establecer una sucursal u oficina que le sirva de ente acreedor del tributo, los comerciantes están vendiendo o prestando sus servicios en cualquier jurisdicción con tan solo poseer un servidor ubicado en cualquier territorio (incluso diferente al de su establecimiento permanente o base fija de negocio), y no se cuenta incluida la consideración de estos servidores como un establecimiento permanente en la legislación venezolana que sirva como prueba de la ocurrencia de las operaciones en la jurisdicción donde se encuentre implantado este instrumento informático de conexión. También, los servidores que albergan un sitio web a través del cual una compañía realiza operaciones comerciales y que contribuyen a los beneficios de de la empresa, no siempre están ubicados en la sede de negocio, domicilio fiscal o establecimiento permanente del contribuyente.

Establece la ALADI (2003):

Existe la posibilidad práctica de que el *management* de la compañía no se encuentre ubicado en el país de domicilio de la misma. Al presente podemos encontrarnos con infinidad de ejemplos donde el lugar de dirección no coincide con el lugar de radicación legal de la empresa.

En vista a ello, y tomando como base la personalidad jurídica de las sociedades, la entidad misma como persona es quien

dispone las directivas para que se cumpla lo acordado. Consecuentemente, y en base a este razonamiento, debemos comprender como lugar de prestación del servicio, el lugar de radicación legal de la compañía. (p; 51).

Al respecto, destaca Albán M. la necesidad de que en los impuestos locales para lograr la justa y correcta imputación, para lo cual sería importante que las jurisdicciones municipales, consideren la posibilidad de incorporar a sus Ordenanzas, conceptos como el del establecimiento permanente para el ejercicio del comercio electrónico, en especial dentro del impuesto de patentes municipales (actividades económicas en el caso venezolano), luego de que muchas empresas han decidido cambiar su domicilio fiscal a otra jurisdicción donde la carga impositiva es muy baja, no existe suficiente control tributario o han cambiado el estatus de la actividad que desarrollan a otro cuya imputación le confiere menos carga tributaria, produciéndose presentar casos de evasión o elusión tributaria. Para citar un caso en particular, tal situación ocurrió con la afamada empresa de telecomunicaciones Google quien, según el diario español *elEconomista.es* en su publicación del día 22/10/2010 de sus sección de telecomunicaciones y Tecnología, “habría conseguido ahorrarse 3.100 millones de dólares (alrededor de 2.220 millones de euros) en los últimos tres años, utilizando una técnica para traspasar gran parte de los beneficios que generó fuera de EEUU a las Bermudas, uno de los paraísos fiscales más populares, según informes públicos de los reguladores bursátiles de seis países”.

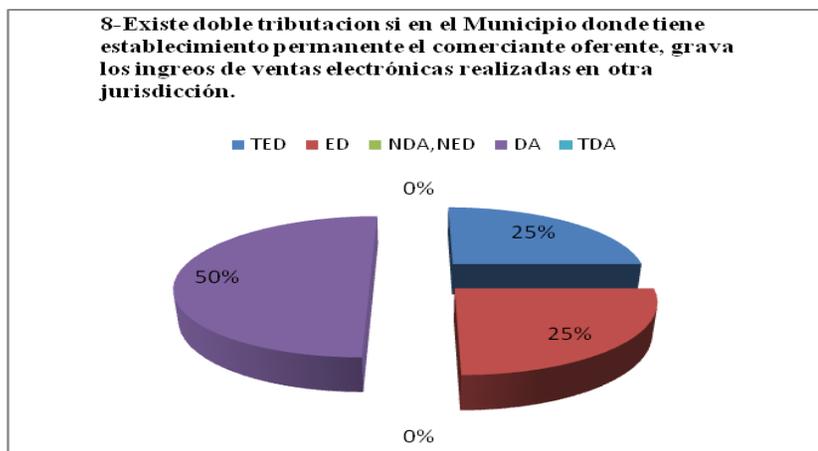
El desarrollo de este ítem con basamento en el análisis de las fuentes secundarias contribuye al logro del objetivo N° 1, 2 y 3.

**4.2.8-Existe doble tributación si en el Municipio donde tiene establecimiento el comerciante oferente, grava los ingresos de ventas electrónicas en otra jurisdicción.**

**CUADRO N° 20.**

<b>ÍTEMS 08 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>0%</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 20.**



El cuadro N° 20 y el grafico con el mismo número (20), muestran que un 25% de la muestra consultada está totalmente en desacuerdo con la propuesta de que existe doble tributación, si además de gravarse en el Municipio donde tiene establecimiento el comerciante oferente, se grava los ingresos de ventas electrónicas realizadas en otra jurisdicción. Asimismo, un 25% de la muestra analizada y ya resumida indica estar en desacuerdo con esta afirmación, en contraste con el 50% que opina estar de acuerdo con lo planteado.

**Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

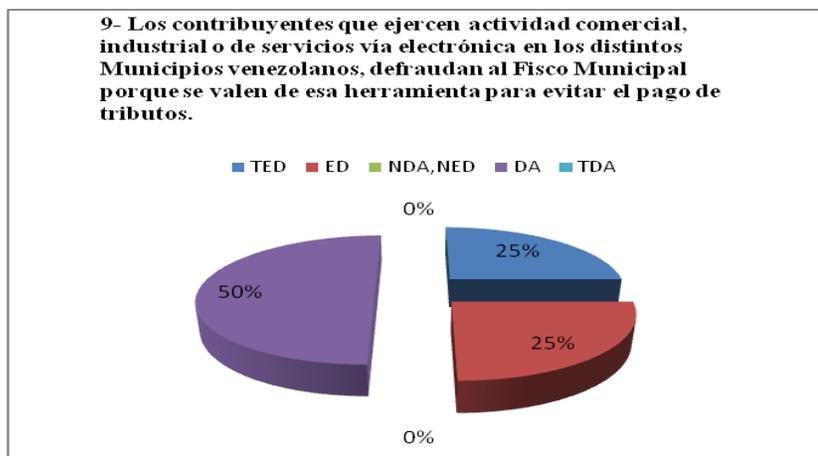
Ver análisis del punto 4.2.7.

**4.2.9-Los contribuyentes que ejercen actividad comercial, industrial o de servicios, vía electrónica, defraudan al Fisco Municipal porque se valen de esa herramienta para evitar el pago de tributos.**

**CUADRO N° 21.**

<b>ÍTEMS 09 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>0%</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 21.**



El análisis de los datos contenidos en el cuadro y gráfico N° 21, indican que un 50% de los elementos muestrales están de acuerdo con que los contribuyentes que ejercen actividad comercial, industrial o de servicios vía electrónica, defraudan al

Fisco Municipal venezolano porque se valen de esa herramienta para evitar el pago de tributos. Por su parte un 25% de los datos indican estar totalmente en desacuerdo y el restante 25% apoyan a estos primeros cuando afirman estar en desacuerdo con dicha proposición, apostando por la buena fe de los contribuyentes que usan esta herramienta tecnológica como herramienta de comercialización.

### **Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

Los actos de comercio enmarcados bien sea en el comercio tradicional o en electrónico, han contado, en gran medida, con la buena voluntad de las partes intervinientes. Sin embargo "una de las obligaciones de las compañías con sus accionistas es intentar minimizar los impuestos y, en general, todos los costes, pero hacerlo de forma legal". Esto a juicio Irving Plotkin, director ejecutivo de PricewaterhouseCoopers en declaración citada por el diario virtual español elEconomista.es. Por esta razón, no son extrañas las empresas cuyas actividades económicas se encuentran sumergidas en la ilegalidad fiscal de algunos actos, motivada por el diseño de estructuras normativas que permiten actuaciones evasivas o elusivas, escudadas en el anonimato.

El detalle radica en que los organismos y entes encargados de legislar la materia tributaria se preparen para desplegar las correspondientes medidas para proteger sus finanzas públicas y procurarse así el seguro ingreso de recursos provenientes de la recaudación de los tributos.

En materia de comercio electrónico, en el territorio venezolano, y gran parte del ejercicio de este a nivel mundial, se encuentra desprovisto de normativa que incluya el ejercicio del comercio electrónico, y, como ya se ha adelantado a lo largo del presente trabajo, se requiere un enfoque coordinado de los diferentes entes

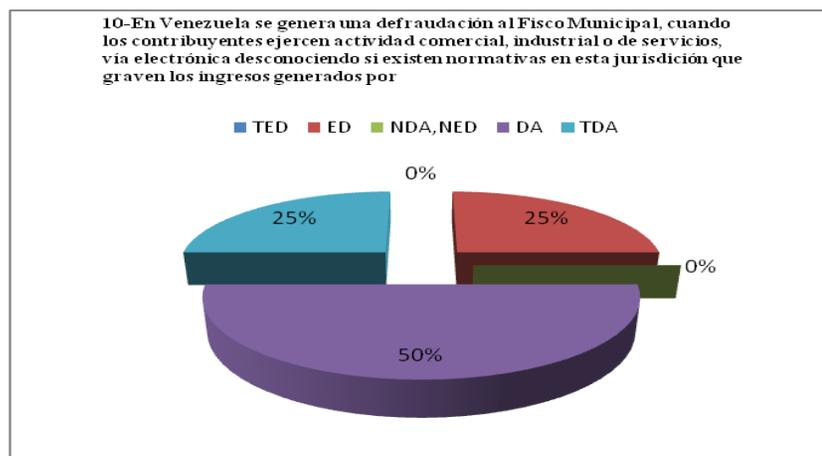
involucrados en legislar internamente para aumentar la presión contra la evasión fiscal o la elusión hacia medios y actividades menos gravadas.

**4.2.10- En Venezuela se genera una defraudación al Fisco Municipal, cuando los contribuyentes ejercen actividad comercial e industrial, o de servicios, vía electrónica desconociendo si existen normativas en esta jurisdicción que graven los ingresos generados por el ejercicio del comercio electrónico.**

**CUADRO N° 22.**

<b>ÍTEMS 10 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>0%</b>	<b>25%</b>	<b>0%</b>	<b>50%</b>	<b>25%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 22.**



Un 25% de los datos contenidos en el cuadro N° 22 y el grafico N° 22 indican estar en total acuerdo con que en Venezuela se genera una defraudación al Fisco

Municipal, cuando los contribuyentes ejercen actividad comercial e industrial, o de servicios, vía electrónica desconociendo si existen normativas en esta jurisdicción que graven los ingresos generados por el ejercicio del comercio electrónico, opinión apoyada por el 50% de los datos analizados que afirman estar de acuerdo con tal afirmación. Por el contrario, el 25% de las opiniones sobrantes están en desacuerdo con ello.

**Análisis e interpretación con basamento en fuentes secundarias.**

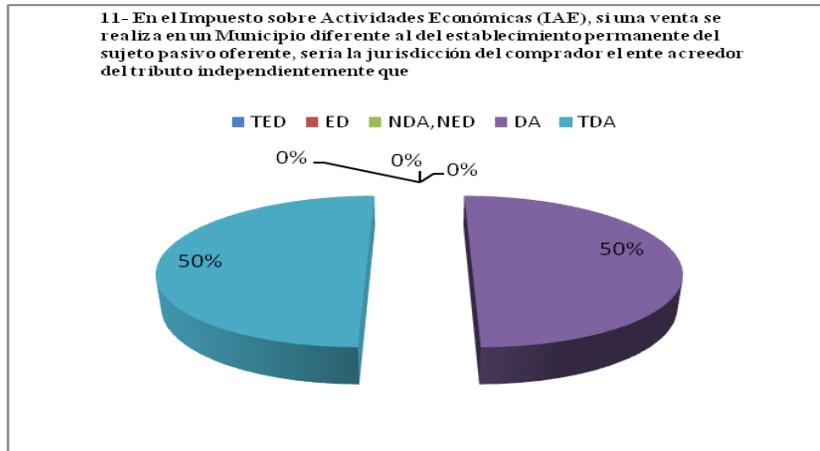
Ver análisis del punto 4.2.9.

**4.2.11- En el Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.), sí una venta se realiza en un Municipio diferente al del establecimiento permanente del sujeto pasivo, sería la jurisdicción del comprador el ente acreedor del tributo independientemente que la venta sea vía electrónica.**

**CUADRO N° 23.**

<b>ÍTEMS 11 (GRUPO N° 02)</b>	<b>TED</b>	<b>ED</b>	<b>NDA,NE D</b>	<b>DA</b>	<b>TDA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Frecuencia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>50%</b>	<b>50%</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO N° 23.**



Tal y como lo resume el cuadro N° 23 y el gráfico N° 23, un 50% de los individuos encuestados opinan estar de acuerdo con la idea de que en el Impuesto sobre Actividades Económicas, si una venta se realiza en un Municipio diferente al del establecimiento permanente del sujeto pasivo oferente, sería la jurisdicción del comprador el ente acreedor del tributo independientemente que la venta sea vía electrónica. Apoyan esta opinión el restante 50% de los elementos muestrales, quienes afirman estar totalmente de acuerdo con este sentir.

Ver análisis realizado en el ítem 4.2.7.

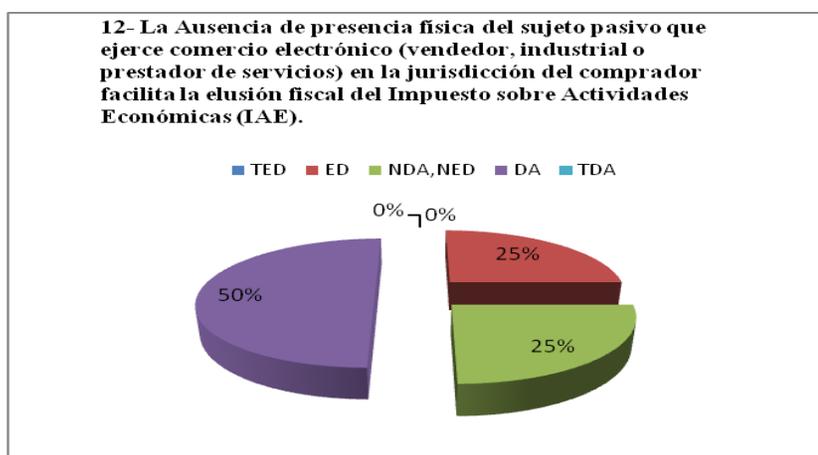
**4.2.12-La ausencia de presencia física del sujeto pasivo que ejerce comercio electrónico (vendedor, industrial o prestador de servicios) en la jurisdicción del comprador facilita la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela.**

**CUADRO N° 24.**

ÍTEMS 12 (GRUPO N° 02)	TED	ED	NDA,NE D	DA	TDA	TOTAL

ÍTEMS 12 (GRUPO N° 02)	TED	ED	NDA,NE D	DA	TDA	TOTAL
Frecuencia	0	1	1	2	0	4
Porcentaje	0%	25%	25%	50%	0%	100%

**GRAFICO N° 24.**



El 50% de los datos resumidos en el cuadros y grafico N° 24 indican encontrarse de acuerdo con que la ausencia de presencia física del sujeto pasivo que ejerce comercio electrónico (vendedor, industrial o prestador de servicios) en la jurisdicción del comprador facilita la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) en Venezuela. Un 25% de estos datos muestran que los individuos encuestados no se encuentran ni de acuerdo, ni en desacuerdo con ello; mientras que el último 25% indican estar en desacuerdo.

Al grupo muestral N° 02 se le formulo una serie de interrogantes para así lograr conocer su opinión sobre los siguientes aspectos: ¿Cuáles son los impuestos que grava actualmente al comercio electrónico en Venezuela?. El cien por ciento de las opiniones concluye, que pesan sobre el ejercicio del comercio electrónico en

Venezuela los mismos impuestos basados en los principios que desde siempre se han venido manejando para el comercio tradicional, estos son el I.S.L.R., I.V.A., en materia de aduanas, impuestos de carácter local, entre otros; sin que pueda dicho comercio gravarse con nuevos impuestos, lo cual tampoco sería recomendable.

De igual manera se les consultó respecto a ¿cómo determinar la base imponible o ingresos brutos, de una empresa cuya actividad económica se desarrolla mediante el uso del comercio electrónico?; lográndose concluir en que debería determinarse a través de algún medio de facturación electrónica y que debe manejarse a través de la utilización del criterio de Rentas Presuntas que prevalece en el gravamen de Impuesto Sobre La Renta en el territorio venezolano.

La siguiente interrogante formulada fue: ¿Cuál sería el principio que origina la atribución de una actividad económica a una determinada jurisdicción en el ejercicio del comercio electrónico?. Concuera la mayoría de los encuestados que debido al tipo de comercio de que se trata y a la dificultad de adjudicación de la Potestad Tributaria, debido a la gran facilidad de movilidad característica de este tipo de comercio por lo que podría modificarse el establecimiento permanente de los contribuyentes, debería atribuirse a través del lugar donde se logra facturar el bien. Asimismo la opinión que predomina es que de acuerdo a los criterios de validez de la norma debería ser, en cuanto a los servicios se trata, en la jurisdicción donde se aproveche el servicio.

Al consultarles respecto a ¿cuáles son las posibles razones por las que se genera elusión fiscal del I.A.E. por el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela como estrategia de comercialización?, se logra concluir, de acuerdo a la opinión de la gran totalidad de los consultados, que la principal razón de esta situación es por no encontrarse expresamente definido el hecho imponible ni la jurisdicción acreditable de este tipo de actividad en las respectivas Ordenanzas del I.A.E., ni las

responsabilidades que tiene tanto el comprador, como el vendedor. Adicionalmente opinan, que no hay una forma que obligue a los que ejercen este tipo de comercio a facturar de tal manera que se permita el control por parte de las administraciones tributarias (por ejemplo una facturación electrónica que permita a cada jurisdicción competente atribuirse el tributo en el momento en que se origina el nacimiento de la obligación tributaria).

### **4.3 CONCLUSIONES.**

Examinados los resultados obtenidos con la aplicación de los instrumentos utilizados para la recolección de datos, y luego de analizadas las fuentes secundarias en que se baso el presente trabajo se puede concluir:

- El ejercicio del comercio electrónico, en concordancia con el principio de justicia, debería ser gravado de manera similar a la forma de imposición del sistema de comercio tradicional. De hecho así ocurre actualmente en el ordenamiento jurídico tributario venezolano. Con esto se deja claro el hecho de no concertar la idea de la implementación de un impuesto adicional para el ejercicio del comercio electrónico (el propuesto Bits Tax o Impuesto sobre la transmisión de Bits). Queda claro con esto, que las actividades económicas objeto al gravamen correspondiente (I.A.E.) en las localidades venezolanas, quedan incluidos en los gravámenes que abarcan a las transacciones comerciales vía web, y que localmente cada Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas lo regula.
  
- El habitualmente utilizado criterio para la imposición denominado de "fuente", se encuentra principalmente ligado a la relación o conexión existente entre la realización de una actividad económica en una ubicación o espacio geográfico determinado. Esto implica que la jurisdicción con derecho a gravar

la renta es aquella en donde se origina o tiene su fuente dicha renta. En torno a esto, se reconoce la potestad tributaria del Estado de la fuente, es decir, de la jurisdicción en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente, pero limita dicha potestad sólo en la medida en que los beneficios sean imputables al establecimiento permanente. El ejercicio del comercio electrónico exige revisar la eficacia y utilidad que representa la utilización de este principio, criterio o factor de conexión, debido a la imposibilidad de comprobar, en el caso de actividades que se gravasen de acuerdo a este principio, la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria en una determinada jurisdicción.

- El criterio de "residencia", se encuentra basado en criterios de presencia física, relaciones personales y económicas entre las personas, lugar de constitución de una empresa, oficina, sucursal o el lugar de control efectivo de la empresa. Este criterio debe ser redefinido y adaptado a la realidad que implica el ejercicio del comercio electrónico, en virtud de que este tipo de comercio posibilita la realización de actividades y negocios en una determinada jurisdicción (o de desarrollar la totalidad de sus actividades en ésta), sin necesidad de crear una sucursal, oficina o sede en dicha jurisdicción que lo imputen con los tributos correspondientes; pudiendo instituir su establecimiento permanente en jurisdicciones de baja imposición o con supuestos de excepción o exoneración que más le favorezcan para reducir la carga tributaria, eludiendo así el base imponible objeto de gravamen o disminuyendo la carga tributaria.

- Para la imputación al I.A.E., tal y como lo establece la Ley Orgánica del Poder Publico Municipal, prevalecen ambos criterios, el de la residencia (tomando en cuenta el establecimiento permanente del sujeto pasivo) y el de la fuente. En el caso específico del comercio, el criterio que prevalece es el de

atribuir la Potestad Tributaria a la jurisdicción en donde el contribuyente o comerciante instituye su establecimiento permanente o base fija de negocios (criterio de residencia de los sujetos), y se le es atribuido el cobro del tributo, en el caso de que el sujeto pasivo no contase con algún otro tipo de establecimiento, oficina o sucursal, al preestablecido establecimiento del mismo. Esto debido a la dificultad que radica en determinar con certeza la ocurrencia de los actos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria. En el caso de los servicios y otros contratos de construcción, el criterio que prevalece es el de la fuente en las mismas circunstancias de ausencia de otra oficina o sucursal en un determinado territorio. Sin embargo, debido a las características particulares del comercio electrónico, entre las que se destacan la fácil deslocalización, el relativo anonimato de las personas intervinientes en las transacciones comerciales y la facilidad para la movilidad de los sujetos intervinientes; dificultan la aplicación de estas reglas de determinación tributaria, pues incluso los comerciantes puede que no posean oficinas, establecimientos comerciales o cualquier otro tipo de sede física que los comprometa en una determinada jurisdicción, por lo que daría lugar a dudas respecto a la jurisdicción en donde se ha logrado perfeccionar el nacimiento de la obligación tributaria

- Se torna imperante la necesidad de determinar un modelo a seguir para la calificación de la existencia o no de un establecimiento permanente en una determinada jurisdicción para el ejercicio del comercio electrónico, y de la aplicación del criterio de residencia o fuente para las actividades desarrolladas mediante éste.

- Se comparte el criterio que si un servidor de una empresa (que sostiene las actividades desarrolladas en su Página Web), es utilizado únicamente para realizar actividades auxiliares o preparatorias como la publicidad de productos

o servicios, o la promoción de los mismos, nos encontraríamos ante un caso excluido del concepto de establecimiento permanente, de acuerdo con el Modelo CDI aportado por la OCDE (utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa). Si por el contrario, el servidor tiene como objetivo funciones de venta directa de los bienes tangibles e intangibles, contratación de servicios, recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta, organización de envíos de mercancías, etc., estaríamos ante una sucursal, oficina, o etc., que le conferirían el carácter de un establecimiento permanente. Por tal razón, existe la necesidad de legislar internamente en Venezuela para así dejar claro el asunto de si un servidor puede considerarse un establecimiento permanente dando lugar a una obligación tributaria en una jurisdicción local determinada, y por lo tanto objeto a gravamen por concepto de I.A.E.

- Las transacciones vía web tienen lugar entre residentes de una misma jurisdicción local, entre sujetos de diferentes jurisdicciones locales y entre aquellos que comercializan desde países diferentes. El nuevo marco tributario, en torno al ejercicio del comercio electrónico, debe seguir los modelos y criterios establecidos a nivel internacional en virtud de poder dar el mismo tratamiento tanto a los contribuyentes locales, como a los no residentes. Este nuevo marco tributario debería ser lo más flexible posible, claro, genérico y consistente con las políticas tributarias de general aceptación en todas las jurisdicciones fiscales, y adecuadas a la vertiginosa evolución que los medios informáticos y tecnológicos manifiestan, con la intención de que efectivamente ofrezca soluciones a los problemas que la tecnología electrónica, y que estas nuevas formas de comerciar originan en la actualidad, y proyectarlos en el futuro tributario próximo.

- El comercio electrónico por sus características particulares origina la eliminación de los participantes en las transacciones comerciales (intermediarios, agentes de retención y de percepción, entre otros), hecho que ya implica una disminución de las rentas provenientes de las operaciones de estos originarían de entrar en el juego comercial. Bien es sabido que los agentes de retención tienen, además de las funciones de anticipar a las administraciones tributarias el cobro de los tributos, también son una importante fuente de información e incluso de control. Ello tristemente conlleva a su vez al desarrollo de posibles mecanismos de elusión y evasión fiscal y problemas para que la Administración Tributaria logre la adecuada fluidez de la información.

- El actual sistema de facturación legalmente establecida en Venezuela ha sido configurado para la realización de operaciones producto del ejercicio del comercio tradicional. Es bien sabido que en el ejercicio del comercio electrónico se puede incluso llegar a lograr la transferencia total del bien (en el caso de intangibles) o la prestación de servicios íntegramente a través de la red, y de ser posible, evitar utilizar los medios de facturación de dichos bienes y servicios; deduciendo que no todos los adquirentes de estos bienes y servicios pueden llegar a exigir el soporte respectivo de estas transacciones, mas aun si el comprador es una persona natural. Esta situación podría permitir una disminución de la base imponible objeto a gravamen. Se debe analizar la posibilidad de adoptar un sistema de identificación ajustado a la comercialización vía web y los requisitos de información interjurisdiccional requeridos para poder atribuir las rentas a un determinado territorio o localidad. El poder identificar el origen de las operaciones y atribuir las de manera justa a las jurisdicciones acreedoras de los derechos requerirá adecuar las leyes actuales e inclusive el desarrollo de otras acordes a las nuevas circunstancias que el ejercicio del comercio electrónico conlleva. Esto podría

concretarse con la ayuda de las firmas electrónicas (ya normada internamente en Venezuela) y una posible exigencia de facturación electrónica (en proyecto aprobado).

- Hace referencia la OCDE a la necesidad de creación de un sistema bancario y medios de pago cibernéticos paralelos a la banca y dinero convencional. Esto colaboraría, en primera instancia, para que las instituciones bancarias destinadas a colaborar con la concreción del pago de las transacciones electrónicas jueguen el papel de agentes de retención de los tributos correspondientes, y sean éstos los encargados de percibir y enterar a las arcas de los entes acreedores del tributo, los recursos que se originen de las transacciones en la red. Asimismo, podrían servir como fuente generadora de información y por ende como canal de control respecto a las transacciones realizadas vía electrónica, para cuya cancelación sirvieron como medio auxiliar. Sin embargo esto podría igualmente originar una especie de banca paralela y sistemas de pago fuera del alcance normativo vigente para los canales convencionales bancarios existentes internamente en Venezuela. De allí la importancia de que este tipo de operaciones sea legalmente establecida en concordancia con el Principio de Legalidad.

- También se destaca la dificultad, con cada vez más marcadas tendencias, de una difusa distinción entre los bienes y servicios que se comercializan vía web. En tal sentido resulta inconveniente determinar el tipo de clasificador al cual atribuir la alícuota de imposición correspondiente, lo que podría igualmente originar una disminución de la carga tributaria.

- La entrada en vigencia de dos importantes instrumentos normativos venezolanos en el año 2001, la Ley Especial contra Delitos Informáticos y el Decreto con fuerza de Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, así

como la existencia a nivel internacional de la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) sobre Comercio Electrónico y la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, el Modelo para la Calificación Doble Imposición propuesto por la OCDE, los aportes de la OMC y la Unión Europea en el estudio del comercio electrónico, entre otras; deberían cimentar las bases para el desarrollo del comercio electrónico en Venezuela en procura de una legislación actualizada y acertada que regule a las operaciones producto del ejercicio del comercio electrónico y en virtud de una adecuada recaudación de los tributos y justa distribución de las potestades tributarias, sobre todo en el caso de los Municipios donde los impuestos locales (sobre todo el I.A.E.) representan una de las principales fuentes generadoras de ingresos.

## **CAPITULO V**

### **LA PROPUESTA**

#### **5.1 Denominación de la propuesta**

Diseñar lineamientos estratégicos tributarios que pueda aplicar el Municipio venezolano para minimizar la elusión fiscal del Impuesto sobre las Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico en Venezuela como estrategia de comercialización.

#### **5.2. Presentación**

Las reglas aplicables en materia jurisdiccional tributaria se han fundamentado en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado como, por ejemplo, el lugar de suministro de bienes o servicios, el lugar de residencia del contribuyente o el lugar donde será utilizado un bien o servicio. Debido a que el ejercicio del comercio electrónico posee la característica de no resultar imprescindible la existencia de un lugar físico o establecimiento permanente, es dificultoso para las administraciones tributarias, para los Estados y para la jurisdicciones locales venezolanas (Municipios), determinar sus derechos de jurisdicción a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio, lo que puede generar disminución de la base imponible objeto a gravamen y la imposibilidad de atribución de la jurisdicción competente como ente acreedor del tributo, lo que podría ocasionar una doble imposición o simplemente que la operación no se encuentre gravada de ninguna manera. En el caso específico del Impuesto a las Actividades Económicas podría bien un contribuyente fijar su domicilio fiscal, oficina, sucursal o establecimiento permanente en un determinado Municipio, en el que se hayan establecido alícuotas impositivas reducidas, supuestos de excepción o exoneración mas ampliados o que simplemente no puedan ser sometidos al gravamen

respectivo, y encontrarse realizando gran parte, o la totalidad, de sus operaciones en otra jurisdicción más productiva, pues la comercialización vía internet es plenamente susceptible a la utilización de este tipo de acciones por no poder aplicar las reglas tributaria interjurisdiccionales ya establecidas internamente (y resaltadas con anterioridad), y por la dificultad para lograr una identificación precisa de las partes que intervienen en las transacciones comerciales online debido a que la identificación de las partes intervinientes es incierta, y los medios de control no se encuentran adecuados a esta modalidad comercial, especialmente cuando se trata de clientes finales.

La dirección en que se ubica el servidor que sirve de base para la aplicación que posibilita el acceso a las páginas web, no provee de una indicación real respecto de la identidad de las personas o empresas que son parte en una transacción, de sus establecimientos permanentes o de sus lugares de residencia, por lo tanto es de difícil determinación la jurisdicción a la cual atribuir el derecho al cobro del tributo.

En general, existen dos aspectos que surgen como consecuencia del uso de medios electrónicos para el ejercicio del comercio electrónico. En primer lugar, se encuentran los aspectos técnicos de la tributación en cuanto se refiere a la forma bajo la cual se gravarán las operaciones efectuadas por internet y la jurisdicción a la cual atribuir el tributo respectivo, y, en segundo plano, lo referido a los aspectos estratégicos a seguir por parte de las administraciones tributarias de las diversas jurisdicciones a efectos de aplicar los mejores y más efectivos mecanismos de recaudación y fiscalización para las transacciones comercial realizada por medios electrónicos.

Se desprende de la teoría tributaria, que el más adecuado mecanismo para afrontar la elusión y evasión fiscal es el desconocimiento de la conducta elusiva y la ampliación en la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir o de evitar mediante el comportamiento anómalo; ello conforme a lo establecido en la ley.

### **5.3. Objetivos de la propuesta:**

#### **5.3.1 Objetivo general:**

Plantear lineamientos estratégicos tributarios que pueda aplicar el Municipio venezolano para minimizar la elusión fiscal del Impuesto sobre las Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico en Venezuela como estrategia de comercialización.

### **5.4 Justificación de la propuesta**

Si tenemos en cuenta que la recaudación tributaria de los Municipios venezolanos, tal y como se desprende de las estadísticas y las bien fundadas opiniones de los expertos y legisladores en la materia, se encuentra constituida, en gran medida, por el recaudo proveniente del Impuesto sobre Actividades Económicas, y debido a los problemas e inconvenientes inmersos en la fiscalidad del comercio electrónico motivados a la falta de adecuación de los actuales conceptos y criterio de imposición, los principales ingresos fiscales de las localidades venezolanas se verán afectados. Si dichos criterios no son resaltados y no es propuesta una reevaluación y retroalimentación de estos a los fines de su adaptación a la realidad de esta nueva forma de hacer negocios, los más perjudicados, desde el punto de vista de la recaudación de este tributo, serían los Municipios.

Con el desarrollo de esta propuesta se quiere que las áreas de acción ofrecidas a desarrollar en ella sirvan de apoyo a los entes, organizaciones y legisladores para enfrentar los desafíos que el ejercicio del comercio electrónico impone a la tributación municipal, tanto en lo referido a la readecuación de sus sistemas fiscales, como a las acciones que podrían llevarse a cabo para una correcta fiscalización de las

transacciones que mediante él se realizan. Asimismo, por tratarse de un asunto del cual no existe, a nivel nacional, suficientes iniciativas de estudios que analicen su complejidad; se espera que las conclusiones, recomendaciones y en general las áreas de acción en que se fundamenta la propuesta, sirva para fomentar las iniciativas para su estudio y como apoyo para futuras investigaciones.

## **5.5 Fases de desarrollo de la propuesta:**

### **5.5.1 Fase I: Diagnóstico de la situación actual**

Se ha logrado evidenciar a lo largo del desarrollo de esta investigación, reforzándose con los resultados obtenidos en la aplicación del cuestionario a los expertos tanto en del área de la informática y la computación, como en el ámbito tributario, la actual falta de adecuación de las normas y principios de carácter tributario que tradicionalmente son aplicados en los gravámenes impositivos vigentes, tanto a nivel internacional, como internamente en Venezuela, y que logren abarcar a las operaciones que se realizan mediante el ejercicio del comercio electrónico atacando los principales problemas que le atañen a la fiscalidad de esta forma de comercialización, lo cual se manifiesta en la dificultad de determinación de los participantes en las actividades económicas objeto de los gravámenes respectivos y de la dificultad de atribución de competencias y derechos sobre los hechos generadores de las obligaciones tributarias, debido a las características particulares que este comercio presenta.

Específicamente respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas establecido por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y atribuido al Municipio venezolano en procura de la generación de ingresos que le colabore con el cumplimiento de sus objetivos, en éste se manifiesta la misma situación problemática que generalmente se le atribuye a la fiscalidad de las comercializaciones vía web

tanto a nivel nacional, como en el ámbito internacional; las cuales ya han sido destacadas en esta investigación, entre las que se destacan, la problemática de deslocalización, dificultad de atribución de competencias y demás circunstancias ya descritas, lo que origina una gran influencia sobre la determinación del nacimiento de la obligación tributaria y por ende atrae consecuencias en la recaudación del tributo, pues el nacimiento de la obligación a tributar no suele ser arbitrario y responde a varias circunstancias y al cumplimiento de principios y condiciones previamente establecidos, y una vez verificados, se le atribuyen cargas tributarias diferentes entre jurisdicciones, sobre todo a nivel local.

Esta situación podría generar que el comercio electrónico permitiera al contribuyente que lo ejerce la planificación fiscal de acuerdo a sus conveniencias y como consecuencia la elusión hacia formas de tributación más reducidas e incluso, en determinadas circunstancias, pudiera dar lugar a situaciones de evasión fiscal. Esta problemática puede precisar que las administraciones tributarias tengan que redefinir los tipos de actividades gravadas, su calificación y la determinación del concepto de establecimiento permanente o base fija de negocio sometidos a imposición, para adaptarlos a la ocurrencia de este tipo de comercio, y así procurarse una eficaz y efectiva recaudación del I.A.E., en procura del cumplimiento de los objetivos particulares de cada jurisdicción local venezolana.

El desarrollo de esta propuesta permitirá apoyar al Municipio venezolano con algunos lineamientos que puedan los entes locales utilizar para abarcar la actual situación problemática de la fiscalidad del comercio electrónico (ya descrita), sobre todo para la imputación del gravamen del I.A.E., debido a sus características, su base imponible y los principios de atribución de competencias que manifiesta. La aplicación de estos cambios necesarios redundará en una mejor determinación de la obligación tributaria, de la jurisdicción competente para hacerse con este tributo y un

mayor control por parte de las administraciones tributarias locales, lo que por ende procurará la segura recaudación de este impuesto.

### **5.5.2 Fase II: Análisis de factibilidad**

Para el desarrollo de esta propuesta es necesario establecer la factibilidad desde el punto de vista operativo, técnico y económico para así determinar la posibilidad de lograr el diseño de lineamientos estratégicos que permitan al Municipio venezolano minimizar la elusión del Impuesto sobre Actividades Económicas por parte de los contribuyentes que ejercen el comercio electrónico como mecanismo de comercialización en Venezuela.

#### **5.5.2.1 Factibilidad Operativa.**

Ya que el aspecto que determina la factibilidad operativa de una propuesta se refiere a los recursos de los que dependen las actividades a desarrollar, y este se encuentra, principalmente, en manos del recurso humano que ejercerá la labor de implementación, es completamente factible que se logre desarrollar la propuesta en virtud de que a la Administración Tributaria venezolana se le atribuye entre sus facultades, atribuciones y funciones, tal y como se desprende del análisis del artículo 121 del vigente Código Orgánico tributario, numeral 4 en el que se establece el llamado para “asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva, de acuerdo a lo previsto en este Código”. Asimismo en el numeral 5 de este mismo artículo le invoca a “adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones establecidas en este Código”.

De igual manera, a la Administración Tributaria municipal, tal y como lo establece el artículo 168 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, deberá ponderar y

analizar, la totalidad de los intereses públicos en cumplimiento con los principios de integridad territorial, autonomía, coordinación, cooperación, solidaridad interterritorial y subsidiariedad. En tal sentido, en manos del Municipio venezolano se encuentra el deber de resaltar la problemática planteada y velar para lograr legislar en el ámbito tributario de su competencia, y proponer a los legisladores fuera de su ámbito de actuación. Los órganos encargados de velar por la adecuada gestión, legislación y recaudación existen y dicha labor, y así lo establece la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en su artículo 172, no puede ser delegada a particulares.

#### **5.5.2.2 Factibilidad Técnica.**

Según lo analizado de las opiniones que resaltan los expertos en el área de la informática y computación encuestados para sustentar esta investigación, en Venezuela existen los principales elementos tecnológicos necesarios para la implementación de la estructura tecnológica propuesta en este trabajo, y las leyes en la materia, como la Ley sobre Mensaje de Datos y Firmas Electrónicas vigente, perfectamente abarcan las áreas a desarrollar. Asimismo, se ha logrado evidenciar la labor que ya realizan los profesionales y organizaciones encargados del estudio y del desarrollo del comercio electrónico en Venezuela, como la Cavecom-e, así como los entes públicos que se encargan del tratamiento, control, y desarrollo de los avances tecnológicos en el país, como el Ministerio del Poder Popular para la Ciencia, Tecnología e Industrias Intermedias, labor mediante la cual se han dado pasos agigantados en procura del efectivo progreso del comercio electrónico en Venezuela, en la que incluso ya ha sido aprobado el proyecto para la utilización de la facturas electrónicas para regular las ventas y prestaciones de servicios que mediante la red se realizan, la cual ha sido resaltada como una de las medidas a tomar en cuenta por el Municipio venezolano para paliar la problemática tratada. En tal sentido, se vuelve factible la posibilidad de aplicación de los lineamientos propuestos a seguir para

minimizar la elusión del I.A.E. producto del ejercicio del comercio electrónico en Venezuela.

### **5.5.2.3 Factibilidad Económica.**

Desde el punto de vista económico es viable la propuesta, pues en realidad son muchas las referencias y modelos, que a nivel internacional existen, para que los lineamientos propuestos se materialicen, sin la necesidad de inversión en recursos que se manifieste improcedentes; destacando que lo que se procura con la ejecución de la esta propuesta es lograr la adecuada y efectiva imputación con el gravamen del I.A.E. a los participantes en las transacciones electrónicas a través del ejercicio del comercio electrónico en Venezuela; lo que se traduciría en una segura recaudación de este tributo que garantice los recursos necesarios para que los Municipios, en justicia de las actividades que en él se desarrollan, perciban los ingresos necesarios para la consecución de sus objetivos primordiales, entre estos el beneficio colectivo de sus pobladores. El recurso humano, tecnológico y operativo se encuentran ya establecidos, por lo tanto la inversión para el desarrollo de los lineamientos propuestos no sería excesivo.

### **5.5.3 Fase III: Diseño de la propuesta**

## **ÁREAS DE ACCIÓN**

### **1- INICIATIVAS DE ESTUDIOS.**

El Municipio venezolano debería comprometerse con el estímulo a futuros estudios del impacto del comercio electrónico, tanto en el tema de la tributación, como el impacto que sobre los procesos económicos manifiesta este tipo de comercio.

El aspecto tributario del ejercicio del comercio electrónico es motivo de preocupación en todos los países, y de allí se deriva la iniciativa que organismos internacionales como la OCDE, la UE la OMC, entre otros, ha venido desarrollando respecto al tema. A pesar de ello, no existen suficientes estudios sobre la materia, menos aún en el ámbito territorial venezolano, y con marcadas tendencias en su incidencia en el ámbito local de los tributos vigentes en la actualidad. Por ello, significaría de suma importancia que el Municipio se avoque a la realización de estudios referentes a:

- La inserción del comercio electrónico en la vigente legislación venezolana.
- Las implicaciones tributarias del ejercicio del comercio electrónico en Venezuela, tanto en el ámbito de impuestos nacionales, como en los de carácter regional y local.
- Las posibles medidas para enfrentar los actos de elusión o evasión producto del ejercicio de este modelo comercial.
- El desarrollo, mantenimiento y actualización de las bases de datos estadísticos que muestren la incidencia y posible evolución del comercio electrónico e internet.
- El desarrollo, mantenimiento y actualización de un registro de documentos (estudios, trabajos de investigación, etc.) que desarrollen las diferentes instancias, órganos y entes gubernamentales encargados del área, así como organizaciones de carácter privado consagrados al estudio del tema, como por ejemplo, la iniciativa que manifestó la Cavecom-e referente al tema de los sistemas de pago y firmas electrónicas, y los proyectos ya aprobados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, entre otras.

- El desarrollo, mantenimiento y actualización de un registro de normas jurídicas vigentes sobre los distintos aspectos vinculados con el comercio electrónico en Venezuela (protección al consumidor; mensaje de datos y firmas electrónicas; certificaciones; delitos informáticos, medios de facturación y pago, si las hubiere; etc.).

## **2- REFORMAS LEGALES.**

El Municipio venezolano deberá procurar la adaptación de la legislación tributaria vigente al ejercicio del comercio electrónico en Venezuela. En tal sentido deberá procurar:

- Considerar la posibilidad de establecer la adopción de los criterios y modelos propuestos por organismos y entes encargados de estudiar el asunto del de la fiscalidad del comercio electrónico a nivel internacional (OCDE, ALADI, UE, OMC, etc.) y adaptar las bases jurídicas y normativas vigentes y aplicadas a los tributos de carácter nacional, regional y local a esta modalidad de comercio.
- Proponer la reforma del marco jurídico que internamente regula las operaciones comerciales en Venezuela, y ajustarlo al ejercicio del comercio electrónico y a la constante evolución que su utilización manifiesta. Entre la normativa a reformar se propone:

### **a) Reforma al Código Orgánico Tributario:**

- En virtud de la creación y legalización de normas que regulen la validez jurídica de los instrumentos electrónicos de pago y las firmas

electrónicas como medios de prueba, a fin de poder establecer cuál es la jurisdicción fiscal con competencia para gravar las operaciones realizadas, bien sea en el ámbito nacional, regional o local.

- Resulta necesaria la regulación del esquema de facturación electrónica. Este debería estar configurado de tal manera que el Fisco (nacional, regional o local), tenga acceso a la información de las facturas electrónicas emitidas en su jurisdicción, a efectos de la determinación de la base imponible atribuible a cada jurisdicción, pues es imprescindible precisar qué clase de ingreso se produjo y en qué jurisdicción se perfeccionó el nacimiento de la obligación.
- En cuanto a las medidas de control fiscal, si se toma en cuenta el actual predominio del uso del comercio electrónico y las posibles perspectivas de crecimiento que este manifiesta, las administraciones tributarias, en todos los ámbitos, deberían analizar la posibilidad de establecer como agentes de retención e información a las entidades intermediarias que actúan en el pago de las transacciones.

#### **b) Reforma a la Ley Orgánica del Poder Público Municipal:**

- Se hacen extensivas las medidas de reforma propuestas para el Código Orgánico Tributario, a la Ley Orgánica del Poder Publico Municipal.
- Con respecto al ámbito de aplicación del Impuesto a las Actividades Económicas, se propone:

1) En relación a los criterios de imposición existentes, el documento emitido por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América propone

la forma tradicional de gravar en base al principio de de residencia, en razón de la dificultad de aplicar el principio de fuente a ciertos ingresos que presentan dificultades en la determinación del lugar geográfico donde se originan. Esta posición ha sido criticada dado que su aceptación implicaría desconocer, por un lado, que los países en vías de desarrollo sostienen fuertemente el concepto de la fuente y, por el otro, que puede ser tan manipulable como este último. Se estima que luego de implementadas las consideraciones respecto a la facturación electrónica y las instituciones financieras facilitadores de pago como agente de retención e información como medios de prueba que determine la jurisdicción local competente como ente acreedor del tributo, y la consideración del servidor como establecimiento permanente; no quedaría en dudas el ente acreedor del tributo en las actividades comerciales que se realicen mediante la red, por lo cual se consideran aceptables los actuales criterios utilizados para la adjudicación del cobro del I.A.E. en Venezuela.

2) Se deberá establecer cuándo se configura la existencia de un Establecimiento Permanente por el ejercicio de comercio electrónico en cada jurisdicción, ya que, tal y como lo establece la ALADI (2003: 46) “éste marca la clara diferencia entre desarrollar una actividad “con” un país y realizarla “en “dicho país”. De igual manera ocurre en el ámbito local.

3) Se debería establecer el precepto de considerar o no al servidor como establecimiento permanente. En acuerdo con la propuesta de la Organización Mundial del Comercio, existen dos posibles criterios aplicables para la constitución de un servidor como establecimiento permanente:

a) Lugar de radicación del servidor en el cual se encuentra contenida la página web. Esta postura podría ser valedera en aquellos supuestos en que el servidor

tenga como objetivo las funciones de venta directa de los bienes tangibles e intangibles, contratación de servicios, recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta, organización de envíos de mercancías, etc., estaríamos ante una sucursal, oficina, o etc., que le conferirían el carácter de un establecimiento permanente, tal y como lo expresa la OCDE.

b) Lugar de dirección, sede física o establecimiento permanente del prestador o vendedor para todas las actividades económicas desarrolladas mediante este. La OMC considera que este criterio sería el de mayor conveniencia a los fines de una simplificación tributaria.

### **3- ADAPTACIÓN Y CREACIÓN DE PROGRAMAS INFORMÁTICOS DE APLICACIÓN.**

Realizadas las reformas legislativas propuestas referidas a la utilización de las firmas electrónicas y facturación electrónica como medios de prueba, y luego de la consideración de los entes perceptores del pago como agentes de retención del tributo y como fuente generadora de información y de control, y a los fines de lograrse la efectiva fiscalización de los participantes en las actividades comerciales vía web, el Municipio venezolano deberá:

- Desarrollar los programa informáticos o de computación (software) que permitan implementar el esquema de facturación electrónica recomendado en esta propuesta, con el fin de lograr la imputación con el I.A.E. a los participantes en las operaciones comerciales efectuadas vía web, y de esta manera lograr la efectiva atribución del hecho imponible a cada Municipio de acuerdo a los datos suministrados a través de las facturas y firmas electrónicas.

- Desarrollar el software que permitan la aplicación de las prácticas sistemáticas y metodológicas, así como el cumplimiento de los procedimientos necesarios para realizar los procesos de retención del I.A.E. en las operaciones realizadas a través del comercio electrónico ejerciendo la articulación de los diferentes componentes que intervengan en ello. De igual forma, deberá desarrollarse el modo en que la retención realizada deberá enterarse a las respectivas jurisdicciones locales acreedoras del tributo.
- Desarrollar el software que permitan la fiscalización de las operaciones realizadas a través del ejercicio del comercio electrónico en las jurisdicciones locales venezolanas.

#### **4- IMPLEMENTACIÓN.**

Cubierto el proceso de legalización normativa y creación de los componentes informáticos a utilizar para la justa y correcta distribución de las cargas tributarias productos de la imputación del I.A.E. al ejercicio del comercio electrónico, el Municipio venezolano deberá procurar:

##### **1- Difusión y capacitación.**

En virtud de dar cumplimiento al artículo 137 del Código Orgánico Tributario vigente en Venezuela (numerales 1 y 6), en el cual se destaca el deber que tiene las administraciones tributarias de “explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos”, la Administración Tributaria municipal deberá:

- Aplicar y divulgar las normas en materia tributaria que implican el ejercicio del comercio electrónico en el ámbito local, luego de realizadas las reformas propuestas.
- Establecer e implementar una estrategia de difusión de los distintos aspectos del comercio electrónico y de los cambios desarrollados en las reformas tributarias propuestas.
- Desarrollar un programa de capacitación para la utilización de las herramientas legales, informáticas, tecnológicas, y de los medios utilizados para desarrollar actividades comercializadores a través de la red (facturas electrónicas y medios electrónicos de pago), en virtud de la aprobación de las adecuaciones tributarias propuestas.
- Organizar seminarios, talleres, conferencias, entre otros; en el que se dé a conocer las experiencias sobre el desarrollo del comercio electrónico, su incidencia sobre la recaudación tributaria y sus perspectivas de desarrollo futuro.

## **2- Apoyo interjurisdiccional.**

- Los cambios en la legislación local deberían ser acompañados con acuerdos o convenios de armonización tributaria, ya establecidos en el artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, con el propósito de que se delimite la Potestad Tributaria de cada jurisdicción local sobre las operaciones ejercidas a través de la web, pues solo con la cooperación entre las partes involucradas se podrá establecer los términos adecuados para evitar la evasión y elusión de los tributos derivadas del ejercicio del comercio electrónico en Venezuela, pero sobre todo para lograr un reparto adecuado de

las rentas a nivel local, y así lograr una armónica, equitativa y justa distribución de las cargas tributarias.

## **RESUMEN DE RECOMENDACIONES**

El comercio electrónico ha mostrado en los últimos años una fuerte y constante evolución en su utilización como medio generador de recursos económicos, y se prevé que su uso siga manifestándose o evolucionando aun más debido a las diversas ventajas que su utilización ostenta.

El ejercicio del comercio electrónico ha mostrado cierta problemática en torno a su tributación, debido a las características predominantes de la comercialización vía web. Con el objetivo de poder formular los principios y directrices que procuren el adecuado tratamiento de la problemática fiscal que enmarca a la comercialización en la red y que éstas medidas garanticen la consecución de una neutralidad, equidad y seguridad jurídica, es recomendable que los entes encargados de legislar en el ámbito tributario en Venezuela considere la utilización de las siguientes medidas:

- La necesidad de adecuar la legislación tributaria a nivel nacional, regional y local, en base al desarrollo de las actividades económicas realizadas a través de la red, incorporando así en todos los impuesto vigentes las disposiciones relativas al ejercicio del mismo con el objetivo de crear un claro marco jurídico tendiente a promocionar el desarrollo armónico del comercio electrónico.
- Los encargados de hacer políticas tributarias a nivel nacional, estatal y local, en especial la Asamblea Nacional y el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Ministerio del Poder Popular para la Ciencia, Tecnología e Industrias intermedias, deberían promover el estudio de

temas relacionados con la fiscalidad en el comercio electrónico, dada la importancia y trascendencia del tema, y sobre todo con el fin de llegar a proponer una regulación adecuada y oportuna a nivel interno.

- La necesidad de redefinir o adecuar el concepto de Establecimiento Permanente contenida en la legislación tributaria vigente en Venezuela y aplicable al gravamen del I.A.E., respecto de las actividades comerciales realizadas a través de la red.
- La necesidad de normas que establezcan la utilización de las firmas electrónicas como medio de prueba para la imposición del en el ámbito tributario.
- La necesidad de normas para la aceptación de una facturación electrónica sin apoyo en papel como prueba de la realización de las transacciones electrónicas y de las jurisdicciones atribuibles de Potestad Tributaria.
- La necesidad de prever la posibilidad de cumplir por vía electrónica las obligaciones fiscales, ya sea complementar todas sus obligaciones fiscales y asimismo contabilidad electrónica.

Se espera que las conclusiones, recomendaciones y en general, el desarrollo de la propuesta objeto de esta investigación; colaboren en gran medida como medio de apoyo para minimizar la elusión fiscal del Impuesto Sobre Actividades Económicas en Venezuela debido a las practicas comercializadoras vía web.

## LISTA DE REFERENCIAS

### 6.1 Referencia Bibliográfica.

Acosta, Hernán. **El Poder Público Municipal.** (2008). Editorial Melvin, C.A. Caracas-Venezuela. Segunda Edición.

Albán, Marco. **Problemas del Derecho Tributario Frente al Comercio Electrónico.** (2003). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Ediciones Abya-Yala, Corporación Editora Nacional del Ecuador.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (A.V.D.T.). **60 años de Imposición a la Renta en Venezuela.** (2003). Evolución histórica y estudios de la legislación actual. Carmona, Juan. **Factores de conexión en la legislación venezolana en materia de Impuesto Sobre La Renta.**

Carbajo, Felisa y Mercadal, María. **Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.** (2007).

Celis, Rodulfo. **La Ilicitud Tributaria y Medios de Extinción de la Obligación Tributaria.** (2005). Ediciones Betanzos. 2ª edición.

Escobar, Leopoldo. **La Clausula de la Nación Más Favorecida en los Convenios Para Evitar la Doble Tributación.** (2008). Ediciones Líber. Caracas-Venezuela.

Fraga, Luis. **Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia.** (2006) Editorial Torino. Caracas-Venezuela.

Hernández, Roberto; Fernández, Carlos y Baptista, Pilar. (2008). **Metodología De La Investigación.** Cuarta Edición. Mc Graw Hill. Editorial Ultra.

Instituto de Estudios Fiscales. **Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española.** (2000) Numero ISBN84-476-0461-6. 1ª edición.

Jarach Dino. **Curso de Derecho Tributario.** (1980). Tercera Edición. Ediciones CIMA. Buenos - Aires Argentina.

Rivas, Julián. **Selección de Lecturas: Metodología de la Investigación.** (2008) Universidad Nacional Abierta.

Landáez, Leoncio. **El Comercio Electrónico. Nueva Tecnología e Internet.** (2008). Editorial Melvin, C.A. Caracas-Venezuela.

Méndez, Carlos. **Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación con Énfasis en Ciencias Empresariales.** (2008). 4ª Edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V.

Mendoza, Miguel. **Análisis sobre los aspectos contractuales del Comercio Electrónico en Venezuela. Comercio Electrónico. Las Fronteras de la Ley.** (1999). Publicaciones de la Cámara Venezolana de Comercio Electrónico. Impresos Luigi, C.A. Caracas- Venezuela.

Núñez, Fernando. **Modelos de Negocios en Internet. Visión Post-crisis.** (2006). Editorial McGraw-Hill Profesional, y reimpressa por Editorial C.E.C., S.A. Caracas-Venezuela.

Universidad de Los Andes, Facultad de Derecho. GECTI (Grupo de Estudios en Internet, Comercio Electrónico & Telecomunicaciones e Informática). **Comercio Electrónico.** (2005). Editorial Legis Editores, C.A. Bogotá-Colombia.

## **6.2 Referencia Legal.**

República Bolivariana de Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de Diciembre 1999.

República de Venezuela. Código Civil. Gaceta Oficial N° 2.990 de fecha 26 de Julio de 1982.

República de Venezuela. Código de Comercio. Ley de Reforma Parcial de fecha 26 de Julio de 1955. Gaceta Oficial N° 475 del 21 de Diciembre de 1955.

República Bolivariana de Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001.

República Bolivariana de Venezuela. Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Ley de Reforma Parcial de fecha 22-04-2009. Gaceta Oficial N° 39.163.

República Bolivariana de Venezuela. Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial N° 8.628 de fecha 16-02-2007.

República Bolivariana de Venezuela. Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación. Ley de Reforma Parcial de fecha 22-04-2009. Gaceta Oficial N° 39.163.

República Bolivariana de Venezuela. Decreto N° 825 sobre Internet como prioridad de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.955 de fecha 22 de mayo de 2000.

República Bolivariana de Venezuela. Decreto N° 1.204 con Fuerza de Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas. Gaceta Oficial N° 37.148 de fecha 28-02-2001.

República Bolivariana de Venezuela. Ley Especial Contra los Delitos Informáticos. Gaceta Oficial N° 37.313 de fecha 30 de Octubre de 2001.

República de Venezuela. Decreto con rango, valor y fuerza de Ley De Simplificación de Trámites Administrativos, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.891 Extraordinario, de fecha 31-08-2008 y promulgada mediante Decreto N° 6.265 de fecha 22-07-2008.

### **6.3 Referencia Virtual.**

#### **6.3.1 Documentos electrónicos.**

<http://www.thebostonconsultinggroup.es> The Boston Consulting Group España. **El Reino de conexión: Cómo Internet está transformando la economía del Reino Unido.** Carl Kalapesi, Willersdorf Sarah, Zwillenberg Pablo. 2010.

<http://daccess-ods.un.org>. Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. **Posible labor futura en materia de comercio electrónico: recomendaciones sobre la labor futura del Grupo de Trabajo IV (Comercio Electrónico) presentadas por los Estados Unidos de América.** 42° período de sesiones. Viena, 2009.

<http://eur-lex.europa.eu/es/index.htm> Comisión de las Comunidades Europeas (CCE). Comunicación de la comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social europeo y al Comité de las Regiones. **Comercio Electrónico Transfronterizo entre Empresas y Consumidores en la UE.** Bruselas, 2009.

[http://www.unctad.org/sp/docs//webdtlktcd20091\\_sp.pdf](http://www.unctad.org/sp/docs//webdtlktcd20091_sp.pdf) Naciones Unidas. Conferencia Sobre Comercio y Desarrollo. **Estudio sobre las Perspectivas de la armonización de la ciberlegislación en América Latina.** 2009.

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/information\\_society/si0003\\_es.ht](http://europa.eu/legislation_summaries/information_society/si0003_es.ht) Unión Europea. Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. **Comunicación sobre las redes y la Internet del futuro**. 2008.

[http://infolac.ucol.mx/observatorio/wsis/reunion/05\\_InformeASETA.pdf](http://infolac.ucol.mx/observatorio/wsis/reunion/05_InformeASETA.pdf). Comunidad Andina. Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina. **La Sociedad de la Información en la Comunidad Andina**. 2003.

[www.aladi.org/.../02\\_2\\_4\\_SerieSECEstudios.html](http://www.aladi.org/.../02_2_4_SerieSECEstudios.html) Asociación Latinoamericana De Integración. Secretaría General. **Estudio sobre la situación tributaria del comercio electrónico**. 2003.

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/information\\_society/si0003\\_es.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/information_society/si0003_es.htm) Unión Europea. Comunicación de la Comisión de Comunidades Europeas al Consejo y al Parlamento Europeo **“El impacto de la economía electrónica en las empresas europeas: análisis económico e implicaciones políticas”**. 2001.

<http://ideas.repec.org> David Lucking-Reiley y Daniel F. Spulber. **Business-to-Business (negocio a negocio) de Comercio Electrónico**. Publicado por la American Economic Association (Asociación Americana de Economía) en su revista **Journal of Economic Perspectives (Diario de Perspectivas Económicas)**. 2001.

<http://www.meh.es> Ministerio de Economía y Hacienda de España. Secretaría de Estado de Hacienda Española. Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española. **“Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española”**. 2000.

<http://eur-lex.europa.eu/es/index.htm> Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social. **Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta**. 1998.

<http://eur-lex.europa.eu/es/index.htm> Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones. **Iniciativa Europea de Comercio Electrónico**. Bruselas, 1997.

[http://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/ecom\\_s/ecom\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm) Organización Mundial del Comercio (OMC). **Estudios Especiales N° 2. El Comercio Electrónico y el Papel de la OMC**. 1998.

<http://www.iadb.org> Banco Interamericano de Desarrollo. **Guía de buenas prácticas sobre Cooperación Administrativa en Materia Tributaria en los Procesos de Integración Económica Latinoamericanos.**

[http://www.uncitral.org/uncitral/es/uncitral\\_texts/electronic\\_commerce1996Model.html](http://www.uncitral.org/uncitral/es/uncitral_texts/electronic_commerce1996Model.html) Asamblea General de las Naciones Unidas. **Ley Modelo sobre Comercio Electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.** 1997.

<http://www.entorno-empresarial.com> . Mendoza Cabrera, Miguel A., “Análisis sobre los aspectos contractuales del Comercio Electrónico en Venezuela”, en “Comercio Electrónico. Las Fronteras de la Ley”. Publicaciones de la Cámara Venezolana de Comercio Electrónico. Impresos Luigi, C.A. Caracas, 1.999. pp. 63 y ss.

### **6.3.2 Páginas web.**

<http://www.rae.es> Real Academia Española.

<http://www.seniat.gov.ve> Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. S.E.N.I.A.T. Venezuela.

<http://www.cavecom-e.org.ve> Cámara Venezolana de Comercio Electrónico. Venezuela.

<http://www.cavedatos.org.ve> Cámara Venezolana de Empresas de Tecnología de la Información.

<http://www.cnti.ve/> Centro Nacional de Tecnología e Información. Venezuela.

<http://www.portal.cenit.gob.ve> Fundación Centro Nacional de Innovación Tecnológica. Venezuela.

<http://www.tendenciasdigitales.com.ve> Tendencias Digitales. Venezuela.

<http://www.serbi.luz.edu.ve> Sistema de Servicios Bibliotecarios y de Información de la Universidad Del Zulia. Venezuela.

<http://www.imf.org> Fondo Monetario Internacional (FMI).

<http://www.worlbanl.org> Banco Mundial (BM).

<http://www.wto.org> Organización Mundial del Comercio (OMC).

<http://www.programaeurosocial.eu> Programa Eurosocietal de la Unión Europea (UE).

<http://www.oecd.org> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

<http://daccess-ods.un.org>. Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

[http://infolac.ucol.mx/observatorio/wsis/reunion/05\\_InformeASETA.pdf](http://infolac.ucol.mx/observatorio/wsis/reunion/05_InformeASETA.pdf) Comunidad Andina.

<http://www.ciat.org> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

<http://www.aladi.org> Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).

<http://www.afip.gov.ar> Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Argentina.

<http://www.dian.gov.co> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia.

<http://www.ief.es> Instituto de Estudios Fiscales, España (IEF).

<http://www.meh.es> Ministerio de Economía y Hacienda, España.

<http://www.sat.gob.mx> Servicio de Administración Tributaria (SAT), México.

<http://www.agenciatributaria.es> Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT), España.

<http://eur-lex.europa.eu/es/index.htm>. Iniciativa europea de comercio electrónico. Unión Europea.

<http://www.e-global.es> Comercio Electrónico Global.

<http://es.wikipedia.org> Wikipedia.

<http://www.newscientist.com> Revista New Scientist – El Nuevo Científico.

<http://www.telegeography.com> TeleGeography. Geografía Mundial de Internet.

<http://www.gartner.com/technology/home.jsp> Gartner.

# **Anexos**

# **Anexo N° 01**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



Bárbula, Febrero de 2011

Estimado profesor (a).

Me es grato dirigirme a usted, con el propósito de molestar su atención a los fines de evacuar la presente consulta, para recabar información de carácter confidencial, acerca de sus consideraciones respecto a diversos aspectos relacionados con el comercio electrónico. Su aporte es fundamental para el desarrollo de la investigación titulada: **LA ELUSIÓN FISCAL DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I.A.E.) POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE UTILIZAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN VENEZUELA COMO ESTRATEGIA DE COMERCIALIZACIÓN**. Con la elaboración de dicho trabajo se espera lograr diseñar algunos lineamientos estratégicos tributarios que pueda aplicar el Municipio venezolano para minimizar la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) por parte de los contribuyentes que utilizan el comercio electrónico como estrategia de comercialización. La investigación señalada representa mi trabajo especial de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria del área de estudios de postgrado de la Universidad de Carabobo.

Al agradecer sus respuestas a cada uno de los planteamientos formulados en el presente instrumento de consulta, mucho sabría estimar su colaboración al respecto.

Atentamente,

**Lic. Mariluz Pérez Fuentes.**

**C.I. V-13.7333.007**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



Lea cuidadosamente las siguientes instrucciones:

1. Haga una revisión general del instrumento antes de comenzar a responder. Si no comprende los aspectos a desarrollar, haga la observación correspondiente y se tratará de aclararlos en lo posible para solventar la misma.
2. El instrumento consta de dos partes: En la primera parte se encontrara con doce (12) interrogantes de carácter cerrado, haciendo usos de la escala de Likert, en la cual deberá seleccionar su consideración respecto a los aspectos consultados. Una segunda parte con una serie de preguntar abiertas en la cual deberá ofrecer su opinión respecto de las cuestiones tratadas.
3. Dispone del tiempo que usted crea necesitar para abarcar el instrumento.
4. Si cree necesario dar alguna orientación, hágalo se lo agradecería, eso contribuye a la calidad y pertinencia del instrumento.

Actividad Profesional que desempeña: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Fecha de realización del instrumento: \_\_\_\_\_

## INSTRUMENTO N° 01, APLICADO AL GRUPO MUESTRAL N° 01.

**I Parte:** Seleccionar sus consideraciones.

### **PARÁMETROS DE RESPUESTAS**

**TED:** Totalmente en desacuerdo.

**ED:** En desacuerdo.

**NDA, NED:** Ni de acuerdo, ni en desacuerdo.

**DA:** De acuerdo.

**TDA:** Totalmente de acuerdo.

ÍTEMS	TED	ED	NDA NED	DA	TDA
1-Podría definirse al comercio electrónico como aquel constituido por transacciones de bienes o prestaciones de servicios, en las que las operaciones comerciales, la transferencia del bien o la prestación del servicio se realizan mediante la utilización de tecnologías telemáticas.					
2-Las nuevas formas de Tecnologías de Información y Comunicaciones Telemáticas (TICs) están modificando la manera en que las empresas hacen negocios.					
3-Existen en Venezuela barreras para el desarrollo del comercio electrónico.					
4- Seguirá evolucionado la utilización del comercio electrónico y nuevas tecnologías telemáticas como estrategia de comercialización en Venezuela.					
5-El comercio electrónico en Venezuela está siendo gravado.					
6- Existe diferencia entre quien comercializa un bien o servicio por alguno de los mecanismos					

ÍTEMS	TED	ED	NDA NED	DA	TDA
convencionales y quien lo hace a través de internet.					
7-Han evolucionado las normas que abarcan al comercio electrónico y a las nuevas tecnologías de la información y telecomunicaciones en Venezuela.					
8-Es posible que el comercio electrónico en Venezuela sea gravado.					
9-Desde el punto de vista de informático, es sencillo identificar las transacciones comerciales realizadas a través de la red según su monto en Bolívares.					
10-Desde el punto de vista de informático, es sencillo identificar las transacciones comerciales realizadas a través de la red y atribuírsela a una determinada jurisdicción.					
11-Los impuestos que gravan actualmente el comercio tradicional podrían adaptarse a las transacciones realizadas a través del comercio electrónico.					
12- Es posible que la Administración Tributaria venezolana, específicamente en los Municipios, puedan instalar un software para gravar las operaciones comerciales que se realizan a través del comercio electrónico.					

**II Parte:** Ofrezca su opinión sobre los siguientes aspectos:

1-¿Cuales son las barreras para el desarrollo del comercio electrónico en Venezuela?

2-¿Cuál es la posibilidad cierta de cobrar impuestos por parte del Estado y de los Municipios a las actividades económicas realizadas por el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela?

3-¿Cuál sería el criterio que determina la realización de una actividad económica en una jurisdicción en el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela?

4-¿De qué recurso tecnológico debe valerse el Municipio venezolano para gravar las actividades generadoras de ingresos por el ejercicio del comercio electrónico?

## INSTRUMENTO N° 02, APLICADO AL GRUPO MUESTRAL N° 02.

**I Parte:** Seleccionar sus consideraciones.

### **PARÁMETROS DE RESPUESTAS**

TED: Totalmente en desacuerdo

ED: En desacuerdo

NDA, NED: Ni de acuerdo, ni en desacuerdo

DA: De acuerdo

TDA: Totalmente de acuerdo

ÍTEMS	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA
1-Los criterios actuales para la determinación del nacimiento de la obligación tributaria en Venezuela, son aplicables al ejercicio del comercio electrónico como medio generador de ingresos.					
2-En Venezuela el actual concepto de establecimiento permanente resulta de aplicación al ejercicio del comercio electrónico.					
3-Son diferentes las rentas o ingresos de un comerciante o empresario cuando para conseguir las se hace uso del comercio electrónico.					
4-Puede un servidor, una página web o determinado software constituirse en agente y por lo tanto en un establecimiento permanente.					
5-En Venezuela es posible atribuir rentas a una empresa cuya actividad comercial se desarrolla mediante el ejercicio del comercio electrónico.					
6-En Venezuela es posible gravarle a una empresa el ejercicio de la actividad comercial e industrial, o de servicios, desarrollada mediante el ejercicio del comercio electrónico.					
7-El ejercicio de la actividad comercial a través del uso del comercio electrónico causa el hecho imponible en la Jurisdicción local (Municipio) donde está ubicado el establecimiento permanente.					
8-Existe en su concepto doble tributación si en el Municipio donde tiene establecimiento el comerciante, grava los ingresos de ventas					

ÍTEMS	TED	ED	NDA, NED	DA	TDA
electrónicas en otra jurisdicción.					
9-Considera Usted que los contribuyentes que ejercen actividad comercial e industrial, o de servicios, vía electrónica defraudan al Fisco Municipal porque se valen de esa herramienta para evitar el pago de tributos.					
10-Se genera una defraudación al Fisco Municipal en un determinado Municipio, cuando los contribuyentes ejercen actividad comercial e industrial, o de servicios, vía electrónica desconociendo si existen normativas en esta jurisdicción que graven los ingresos generados por el ejercicio del comercio electrónico.					
11- En el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), si una venta se realiza en un Municipio diferente al del establecimiento permanente del sujeto pasivo, sería la jurisdicción del comprador el ente acreedor del tributo independientemente que la venta sea vía electrónica.					
12-Considera Usted que la ausencia de presencia física del sujeto pasivo que ejerce comercio electrónico (vendedor, industrial o prestador de servicios) en la jurisdicción del comprador facilita la elusión fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).					

**II Parte:** Ofrezca su opinión sobre los siguientes aspectos:

1-¿Cuáles son los impuestos que grava actualmente al comercio electrónico en Venezuela?

2-¿Cómo determinar la base imponible o ingresos brutos, de una empresa cuya actividad económica se desarrolla mediante el uso del comercio electrónico?

3-¿Cuál sería el principio que origina la atribución de una actividad económica a una determinada jurisdicción en el ejercicio del comercio electrónico?

4-Cuales son las posibles razones por las que se genera elusión fiscal del IAE por el ejercicio del comercio electrónico en Venezuela como estrategia de comercialización?

# **Anexo N° 02**

COEFICIENTE ALFA CRONBACH N° 01: GRUPO MUESTRAL N° 01

SUJETOS	ITEMS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	TOTAL PUNTAJE
	1		1	1	5	1	3	2	1	1	1	1	1	2
2		1	1	2	1	4	1	1	1	1	1	1	1	16
3		1	3	5	1	3	3	2	2	2	1	2	2	27
4		1	2	3	2	4	3	2	2	1	1	4	2	27
5		2	4	4	2	4	3	2	2	1	1	2	2	29
<b>SUMA</b>		<b>6</b>	<b>11</b>	<b>19</b>	<b>7</b>	<b>18</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>9</b>	<b>119</b>
<b>PROMEDIO</b>		<b>1,2</b>	<b>2,2</b>	<b>3,8</b>	<b>1,4</b>	<b>3,6</b>	<b>2,4</b>	<b>1,6</b>	<b>1,6</b>	<b>1,2</b>	<b>1,0</b>	<b>2,0</b>	<b>1,8</b>	<b>23,8</b>
<b>DESVIACION</b>		<b>0,4</b>	<b>1,3</b>	<b>1,3</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,9</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,4</b>	<b>0,0</b>	<b>1,2</b>	<b>0,4</b>	<b>5,54</b>
<b>VARIANZA</b>		<b>0,2</b>	<b>1,7</b>	<b>1,7</b>	<b>0,3</b>	<b>0,3</b>	<b>0,8</b>	<b>0,3</b>	<b>0,3</b>	<b>0,2</b>	<b>0,0</b>	<b>1,5</b>	<b>0,2</b>	<b>30,70</b>
<b>SUMATORIA DE LAS VARIANZAS DE LOS ITEMS</b>														<b>7,5</b>

RESUMEN DE RESULTADOS		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	TDA	4	2	0	3	0	0	2	2	4	5	2	1
2	DA	1	1	1	2	0	1	3	3	1	0	2	4
3	NDA,NEDA	0	1	1	0	2	3	0	0	0	0	0	0
4	ED	0	1	1	0	3	1	0	0	0	0	1	0
5	TED	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTALES</b>		<b>5</b>											

TOTAL ITEMS = 12

$$\alpha = \frac{N}{N-1} * \left[ 1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{Total}^2} \right] = 0,82$$

Autor: Carlos J. Ruiz Bolívar  
 Título: Instrumentos de Investigación Educativa  
 Ediciones CIDERG,c.a  
 Barquisimeto, Edo. Lara  
 Venezuela.  
 Año: 1998

TOTAL ÍTEMS TABULABLES = 12

Interpretación del Coeficiente de Confiabilidad	
Rangos	Coeficiente Alfa
Muy Alta	0,81 a 1,00
Alta	0,61 a 0,80
Moderada	0,41 a 0,60
Baja	0,21 a 0,40

**COEFICIENTE ALFA CRONBACH N° 02: GRUPO MUESTRAL N° 02**

	ITEMS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	TOTAL PUNTAJE
		SUJETOS	1	4	5	5	5	2	2	3	4	5	1	1
2	1	5	5	1	1	1	1	1	5	4	4	1	4	33
3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
4	2	2	2	2	3	3	2	2	2	2	2	2	2	26
<b>SUMA</b>		<b>9</b>	<b>14</b>	<b>14</b>	<b>10</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>11</b>	<b>123</b>
<b>PROMEDIO</b>		<b>2,3</b>	<b>3,5</b>	<b>3,5</b>	<b>2,5</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>3,3</b>	<b>3,3</b>	<b>2,3</b>	<b>1,5</b>	<b>2,8</b>	<b>30,8</b>
<b>DESVIACION</b>		<b>1,3</b>	<b>1,7</b>	<b>1,7</b>	<b>1,7</b>	<b>0,8</b>	<b>0,8</b>	<b>0,8</b>	<b>1,5</b>	<b>1,5</b>	<b>1,3</b>	<b>0,6</b>	<b>1,0</b>	<b>7,27</b>
<b>VARIANZA</b>		<b>1,6</b>	<b>3,0</b>	<b>3,0</b>	<b>3,0</b>	<b>0,7</b>	<b>0,7</b>	<b>0,7</b>	<b>2,3</b>	<b>2,3</b>	<b>1,6</b>	<b>0,3</b>	<b>0,9</b>	<b>52,92</b>
<b>SUMATORIA DE LAS VARIANZAS DE LOS ITEMS</b>														<b>19,9</b>

RESUMEN DE RESULTADOS		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	TDA	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	2	0
2	DA	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
3	NDA,NEDA	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1
4	ED	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1
5	TED	0	2	2	1	0	0	0	1	1	0	0	0
<b>TOTALES</b>		<b>4</b>											

TOTAL ITEMS = 12

$$\alpha = \frac{N}{N-1} * \left[ 1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{Total}^2} \right] = 0,68$$

Autor: Carlos J. Ruiz Bolívar  
 Título: Instrumentos de Investigación Educativa  
 Ediciones CIDERG,c.a  
 Barquisimeto, Edo. Lara  
 Venezuela.  
 Año: 1998

TOTAL ITEMS = 12

Interpretación del Coeficiente de Confiabilidad	
Rangos	Coeficiente Alfa
Muy Alta	0,81 a 1,00
Alta	0,61 a 0,80
Moderada	0,41 a 0,60
Baja	0,21 a 0,40