



REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO UNIVERSITARIO DEL TÁCHIRA
“DR. PEDRO RINCÓN GUTIÉRREZ”
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES

www.bdigital.ula.ve

**FACTORES QUE INFLUYEN EN LA IMPOSIBILIDAD DE FACTURAR
ELECTRÓNICAMENTE LAS OPERACIONES DE E-COMMERCE
GRAVADAS CON EL IVA VENEZOLANO**

Autor: Erick Xavier Moreno Vivas.

Tutor: Esp. Mariana del Valle Buitrago Rodríguez

San Cristóbal, Mayo de 2016

Reconocimiento



REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO UNIVERSITARIO DEL TÁCHIRA
“DR. PEDRO RINCÓN GUTIÉRREZ”
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES

www.bdigital.ula.ve

**FACTORES QUE INFLUYEN EN LA IMPOSIBILIDAD DE FACTURAR
ELECTRÓNICAMENTE LAS OPERACIONES DE E-COMMERCE
GRAVADAS CON EL IVA VENEZOLANO**

**Trabajo de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Mercantil
Mención: Tributos Empresariales**

Autor: Erick Xavier Moreno Vivas.

Tutor: Esp. Mariana del Valle Buitrago Rodríguez

San Cristóbal, Mayo de 2016

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
APROBACIÓN DEL TUTOR	iii
LISTA DE CUADROS	v
RESUMEN	vi
INTRODUCCIÓN	1
 CAPÍTULO	
I. El Problema	3
1.1. Planteamiento del Problema	3
1.2. Objetivos	9
1.2.1. Objetivo General	9
1.2.2. Objetivos Específicos	9
1.3. Justificación de la Investigación	9
 II. Marco Teórico	11
2.1. Antecedentes	11
2.2. Bases Teóricas	14
2.3. Bases Legales	51
2.4. Definición de Términos	60
 III. Marco Metodológico	61
3.1. Diseño de Investigación	61
3.2. Técnicas e Instrumento	62
3.3. Clasificación, Análisis e Interpretación de la Información ...	63
 IV. Análisis de Información	66
4.1. Objetivo 1: Determinar las Operaciones de <i>e-commerce</i> Gravadas con IVA Venezolano	66
4.2. Objetivo 2: Comparar la Figura de la Factura Electrónica con la Factura Tradicional	70
4.3. Objetivo 3: Puntualizar los Factores que Influyen en la Imposibilidad de Facturar Electrónicamente las Operaciones de <i>e-commerce</i> Gravadas con el IVA Venezolano	76
 Conclusiones y Recomendaciones	79
 Referencias Bibliográficas	81

LISTA DE CUADROS

Cuadro N°		pp.
1	Operacionalización de Contenido	59

www.bdigital.ula.ve

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO UNIVERSITARIO DEL TÁCHIRA
“DR. PEDRO RINCÓN GUTIÉRREZ”
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES

**FACTORES QUE INFLUYEN EN LA IMPOSIBILIDAD DE FACTURAR
ELECTRÓNICAMENTE LAS OPERACIONES DE E-COMMERCE
GRAVADAS CON EL IVA VENEZOLANO**

Autor: Erick Xavier Moreno Vivas

Tutor: Esp. Mariana del Valle Buitrago Rodríguez

Fecha: Febrero, 2016

RESUMEN

Las tecnologías de la información y comunicación han irrumpido en la particular manera de llevar los actos de comercio en Venezuela, y ello ha provocado nuevas formas de comerciar, que inciden tanto en el ámbito mercantil, como en el tributario venezolano. Por ello, la presente investigación se encuentra enmarcada en el área de uno de los tributos empresariales como lo es el Impuesto al Valor Agregado venezolano, cuyo objetivo general está dirigido a Determinar los Factores que influyen en la imposibilidad de facturar electrónicamente las operaciones de *e-commerce* gravadas con el IVA venezolano. Metodológicamente este trabajo asienta sus bases en una investigación cualitativa documental bajo los lineamientos de un diseño bibliográfico descriptivo, el método es el analítico y las técnicas de orden documental. Para su operatividad, se cumplieron una serie de pasos ordenados secuencialmente acorde con las variables estructuradas, para la recolección de los datos se utilizaron técnicas como resumen, subrayado, entre otras, el método utilizado es el inductivo. Esta investigación concluye que aun y cuando en Venezuela la ley del IVA establece la obligatoriedad de facturar electrónicamente, existen factores que inciden negativamente en la puesta en marcha de este mandato legal. En función de lo anterior, el investigador presenta unas recomendaciones al Estado y a la Administración Tributaria para mejorar la aplicabilidad de la facturación por medio electrónicos.

Descriptores: Facturación electrónica- operaciones de comercio electrónico - IVA venezolano.

INTRODUCCIÓN

Actualmente el avance en cuanto a tecnología se refiere, ha generado potenciales cambios en todos sus ámbitos; Esto no es más, que desarrollos constantes en cuanto a las tecnologías de la información y la comunicación; Demostrado específicamente en el impulso que ha tenido la Internet a nivel mundial.

Esto ha favorecido indudablemente a la formación de nuevas dimensiones en cuanto a comunicación e información se refiere, apareciendo nuevas formas de ofrecer, comprar y hasta vender servicios vía on-line, en cuyo marco se presenta el comercio electrónico.

Ahora bien, siguiendo este nuevo patrón tecnológico cabe prestar atención en cuanto al nuevo desafío que presenta la administración tributaria, pues los mismos deben estar a la par del avance tecnológico, creando constantemente legislaciones que cumplan con los fines recaudatorios, y que a su vez, no limite la expansión del comercio ni el desarrollo de las tecnologías.

En Venezuela, se encuentran afectadas las transacciones de comercio por los tributos que integra la administración tributaria, siendo uno de ellos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios, la importación de bienes y servicio, y en el que como principal medio de prueba se observa la factura, cuya validez se presenta en la emisión de su papel en físico, siendo esta una de las características principales que separa a las operaciones que se realicen en comercio electrónico.

Es por ello que debe implementarse una nueva forma de facturación para las transacciones del comercio electrónico. En términos generales, para aquellas operaciones que impliquen, la producción, publicidad, venta y distribución de servicios a través de las redes de la comunicación, tales como los servicios de libros, música, video, entre otros.

Del párrafo precedente, se hace alarde el desafío de conocer hasta qué punto está apropiada la normativa venezolana en cuanto a facturación electrónica se refiere, a quienes realizan las mencionadas transacciones comerciales o intercambios de información celebrados por vía electrónica.

A continuación se presenta la estructura de la presente investigación: En el Capítulo I denominado El Problema, trata el planteamiento del problema y sus interrogantes, los objetivos: general y específicos, y la justificación de la investigación; el Capítulo II contiene el Marco Teórico, que incluye los antecedentes de la investigación, bases teóricas, bases legales, operacionalización de las variables y la definición de términos; el Capítulo III se muestra la Metodología a seguir de acuerdo con el objetivo general de la investigación, que incluye el tipo, diseño de investigación, técnicas e instrumentos, clasificación, análisis e interpretación de la información y los procedimientos de la investigación; el Capítulo IV contiene el Análisis de Información, desarrollando interpretaciones para cada uno de los objetivos plasmados en la investigación; el Capítulo V se encuentra las Conclusiones y Recomendaciones del estudio; y para finalizar, se incluyen las referencias bibliográficas.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Los avances de la Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) se han apoderado en el quehacer diario de diversos ámbitos, tales como: la medicina, la educación, la política, el religioso y sobre todo, del mundo jurídico- empresarial.

La incidencia de estos avances dentro del comercio a nivel mundial, ha hecho la vida del hombre más sencilla ya que, con el uso de las TIC, se rompen barreras geográficas y físicas, y ello ha generado lo que se conoce como el derecho del comercio electrónico.

Frente a esta realidad, debe señalarse que el comercio tradicional no se trastoca en el fondo, sólo se facilita por la velocidad en la incorporación de operaciones que evidencian las características propias del Derecho Mercantil.

Por ello, en el mundo globalizado la mayoría de países mantienen lazos transaccionales que van más allá del comercio tradicional, pues impulsan con la usanza de las TIC, nuevas oportunidades en las que el comercio electrónico o *e-commerce*, se presenta como una alternativa para los intercambios de bienes y servicios.

Estos intercambios o transacciones de bienes y servicios llevados a cabo a través de las TIC, están caracterizados por la ausencia de fórmulas sacramentales o formalidades intrínsecas y burocráticas.

Ello genera cambios en las administraciones tributarias de los países involucrados, y da paso, a lo que se conoce como la gobernanza electrónica en

concordancia con el rediseño de conceptos jurídicos tributarios, en las que están imbuidos las TIC, así como la usanza de los mecanismos electrónicos.

En este sentido, estos medios electrónicos no deben entenderse como una tecnología en sí mismos, sino, como la usanza adecuada, óptima, y oportuna de las TIC en función de la modernización de las diversas actividades llevadas en el día a día, por lo que tienen aceptación en los diversos países del mundo, transformando las figuras jurídicas tradicionales y cambiando paulatinamente su ordenamiento jurídico.

Empero, algunos países del orbe, se han resistido al cambio legislativo en el que se incluye las TIC; por lo que el reconocimiento de nuevos conceptos y figuras electrónicas se ha llevado a cabo de manera tácita. Vale decir, sólo en la praxis empresarial sin que ello esté registrado bajo los textos legales de manera expresa.

Producto de lo anterior, se ha creado una inconsistencia en los ordenamientos jurídicos que permiten sólo por práctica, el uso de medios electrónicos, por no incorporar legalmente la gestión la gobernanza electrónica, que se caracteriza por “el uso que las agencias gubernamentales han hecho de las Tecnologías de Información y Comunicación [sic] más fluida e interacción efectiva entre servidores públicos y ciudadanos, pago de impuestos en-línea y taquillas virtuales para la gestión de documentos oficiales son sólo algunos rasgos del Gobierno Electrónico.” (Gómez, 2010, p.71). Ello obviamente, repercute de manera nefasta en la actividad propia del Estado frente a sus Administrados. Países como Chile, España, México, Argentina y Estados Unidos, ya han implementado la usanza de los medios electrónicos en la gestión de gobierno (nacional, estatal y municipal). Verbigracia, uno de los mecanismos empleados para la gobernanza electrónica, es el uso de facturación electrónica.

La usanza de la factura electrónica en esos países, representa resultados significativos en referencia al recorte de gastos y costo en tiempo así como en papelería, traduciendo ello en trámites más ágiles y productivos amén de procedimientos más seguros, que, inciden inexorablemente en el cuido del medio ambiente.

En Venezuela las TIC, fueron reconocidas a partir de la entrada en vigencia de la Constitución de la República del año 1999. En este sentido, el constituyente del referido año, estableció como uso prioritario las TIC en diferentes ámbitos, destacando el económico, gubernamental, social, educativo, religioso, comercial, etcétera.

Empero, a nivel legislativo en Venezuela el desarrollo de leyes en materia de TIC no ha sido lo que se esperaba. Escasos, son los contenidos desarrollados en la legislación venezolana que incluyan el uso de las TIC, verbigracia, en materias en las que participan de manera incommensurable los actores principales de la vida económica de un país, como lo son: la materia transaccional o comercial.

Al efecto, en las operaciones transaccionales llevadas a cabo por medio de las TIC, en las que interviene inexorablemente oferentes y demandantes de bienes y servicios, repercuten en el área tributaria, en el que participan tanto el Estado representado por la Administración Tributaria y los Contribuyentes sean éstos: empresas (individuales y sociales), o personas naturales.

De allí que en Venezuela, el concepto jurídico-económico de las empresas, ve como una fortaleza, aprovechar cada una de las oportunidades de negocio y de avances tecnológicos que puedan aplicar en las operaciones internas y externas que de lugar.

Por ello, existe cada vez más una irrupción en las empresas venezolanas de las prácticas electrónicas, y ello genera innovaciones que poco a poco han trastocado la figura del contrato tradicional a un contrato electrónico.

Ello evidencia una nueva dimensión en la regulación intra y extra empresarial de esa particular figura como lo es el contrato (tanto en el ámbito mercantil como en el ámbito tributario). Vale decir, en las ramas vinculadas a las negociaciones u operaciones de comercio en Venezuela, ven una incursión novedosa con el uso de las TIC que altera figuras tradicionales mercantiles-tributarias.

En efecto, la presencia de los medios electrónicos en las tareas diarias, ha permitido la opción de intercambiar, ofrecer y adquirir bienes y servicios de manera electrónica durante todas las horas del día, por medio de redes, ordenadores o

cualquier otro medio electrónico, y ello evidencia un avance significativo en la vida mercantil y tributaria de una empresa. Vale decir, el intercambio comercial entre empresas y personas, se vuelve más amigable, pues, se puede verificar el acaecimiento de operaciones de venta y compra de bienes y servicios así como, operaciones de compra-venta de créditos, que repercuten en la vida mercantil-tributaria de las empresas.

Al efecto, los créditos documentados en facturas, son créditos nominados que tradicionalmente pueden ser transferidos de titular, pero para que ello ocurra debe respetarse las formalidades establecidas en los ordenamientos jurídicos. Esta última afirmación, es consecuencia de aseverar que realmente lo que se transforma en las operaciones electrónicas solo es lo referente al medio o soporte en el que está realizada la operación, pues la naturaleza de la actividad se mantiene intacta. De allí que Jijena (2006, p.119) disponga:

... la posibilidad de realizar en forma electrónica, mediante la red Internet y los mecanismos de firmas y certificados digitales, la compra y venta de los créditos de que da cuenta el título factura, es una proyección del tema de la factura electrónica que muchos e-marketplaces dedicados a intermediar entre los concentradores

Por ello, hoy existe la posibilidad de facturar electrónicamente, actividad que Millet y Navarro definen como: ...“un documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva su mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en la factura en papel” (2008, p. 89).

La enciclopedia electrónica de las inversiones “inversiones-es” (s/f, s/p) define la factura electrónica como:

... el proceso mediante el cual se generan registros de las facturas en forma virtual o electrónica, sin que medie el papel de por medio, pero con la autenticidad y legalidad suficiente para realizar todas las actividades de soporte de la transacción de compra venta que la respalda, las impositivas y de control de pago y entrega de los bienes o servicios. La factura electrónica es un medio que facilita a las empresas la gestión

de su negocio, las compras y las ventas, el pago de impuestos y la contabilización de las operaciones en forma automática y ágil.

Empero, aunque en Venezuela todo apunta al incremento de la usanza de medios electrónicos a diversas actividades económicas, vale decir comerciales, que inciden inexorablemente en el ámbito tributario, éstas actividades pueden verse opacadas por ciertas circunstancias que ameritan ser disipadas con la existencia expresa, profunda y desarrollada de una regulación legislativa patria, así como una plataforma electrónica consolidada en la que la Administración Tributaria controle de manera efectiva las operaciones que se llevan a cabo por medio de las TIC, como por ejemplo lo concerniente a la facturación electrónica.

Al efecto, tanto la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado del año 2014 y su respectivo Reglamento General que establece el Impuesto al Valor Agregado del año 1999, consagra expresamente los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplir las facturas y demás documentos que se generen, y acotando que la Administración Tributaria, deberá establecer la obligatoriedad de la facturación electrónica, permitiendo la emisión de documentos, por medios no electrónicos, únicamente cuando existan limitaciones tecnológicas

Por una parte, las empresas o comerciantes que realizan operaciones en Venezuela y que utilizan comercio electrónico no cuentan con una plataforma electrónica ni un mecanismo normativa formal desarrollado que les permita la posibilidad de llevar a cabo facturación en forma electrónica, ya que sólo se dispone en un texto escrito la referida figura.

Por otra, no todos los comerciantes ni empresarios venezolanos están dispuestos para llevar a cabo la usanza de las TIC, ya que su empresa al ser pequeña o mediana no precisa de la utilización de las TIC, quedando muerta la letra de la ley para ser aplicable a dichos empresarios. De la misma manera, no existe por parte de la Administración Tributaria, el dictado de las disposiciones necesarias para permitir la emisión de este documento.

Por ello, se hace indispensable el uso generalizado de la facturación electrónica en Venezuela, ya que ello permitirá, la simplificación de las actuaciones que se realizan de manera tradicional.

De lo contrario, esta situación conlleva a efectos nocivos para la Administración Tributaria patria, tales como: la evasión fiscal y la facilidad de fraude fiscal, debido a que no existe como se dejó plasmado, las disposiciones necesarias de parte de la Administración Tributaria que de un modo expreso, regule la factura electrónica y sus incidencias mercantiles y tributarias. Lo antes mencionado, provoca una incorrecta ejecución de los procedimientos fiscales en cuanto a materia de facturación se refiere.

De la misma manera, vale mencionar que no existe tributariamente un mecanismo para evidenciar la existencia de la obligación jurídico tributaria y comprobar la realización de la compra del bien o servicio, acarreando dificultades tanto para la Administración Pública Tributaria como para un tercero, pues poco se podrá regular las operaciones o actos de comercio llevados a cabo por medio del comercio digital y/o electrónico, es decir comercio electrónico directo y comercio electrónico indirecto.

De seguir así las cosas, las empresas venezolanas dedicadas a actos de comercios digitales o virtuales cargaran con la ausencia de las disposiciones especiales que debería emitir la Administración Tributaria para facturar electrónicamente, dando pie a situaciones como resquebrajamiento del principio de la buena fe, y de la equivalencia funcional en el comercio electrónico por omisión inculpable, conllevando la evasión fiscal por parte de sus actores.

Asimismo, muchos de los negocios que realicen sus mecanismos de facturación tradicionalmente pueden abandonar este medio, y reemplazar sus actos por los propios del comercio vía electrónica, puesto que seguirán vendiendo sus productos o servicios pero sin dejar al Estado de los ingresos que se obtienen por el cobro efectivo de los impuestos indirectos y que se reflejan en la facturación que afecta directamente en la economía del país, a cubrir los gastos públicos del Estado.

De lo antes expuesto se puede evidenciar que la Administración Tributaria venezolana presenta un problema en cuanto al uso de la facturación electrónica para cualquier tipo de contribuyente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que debe ser atacado aportando una solución efectiva y eficaz ya que en caso de no permitirse el uso de este medio probatorio puede generar el desconocimiento de los avances de las tecnologías de la información y la comunicación así como de los instrumentos legales que soportan tales actividades.

En este sentido, la facturación electrónica debe ser estudiada para determinar los factores que imposibilitan su aplicación práctica en operaciones de *e-commerce* gravadas con impuesto al valor agregado venezolano. De ahí que surjan las siguientes interrogantes en la investigación: ¿Existen factores que influyen en la imposibilidad de facturar electrónicamente las operaciones de *e-commerce* gravadas con el IVA venezolano? ¿Cuáles son las operaciones de *e-commerce* gravadas con IVA venezolano? ¿Existe alguna comparación entre la factura tradicional y la factura electrónica? ¿Cuáles son los factores que influyen e imposibilitan la facturación electrónica en las operaciones gravadas con el IVA venezolano?

Objetivos

Objetivo General

Determinar los factores que influyen en la imposibilidad de facturar electrónicamente las operaciones de *e-commerce* gravadas con el IVA venezolano.

Objetivos Específicos

- Enumerar las operaciones de *e-commerce* que pueden ser gravadas con IVA venezolano.
- Comparar la figura de la factura electrónica con la factura tradicional.

- Puntualizar los factores que influyen en la imposibilidad de facturar electrónicamente las operaciones de *e-commerce* gravadas con el IVA venezolano.

Justificación de la Investigación

En la última década del siglo pasado e inicios del presente, el derecho tributario se ha encontrado en presencia de nuevas manifestaciones tecnológicas y de nuevas formas de hacer comercio, es precisamente el caso de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico.

Estas operaciones, se encuentran en el día a día de cualquier organización, por lo que conllevan la creación de nuevas normas fiscales para regular los nuevos procedimientos mercantiles a nivel mundial, por lo que se hace indispensable investigar a cerca de las figuras que revisten novedad para el Derecho, en especial el Mercantil y el Tributario.

El presente trabajo se justifica desde el punto de vista Académico puesto que se continúa con el desarrollo de una de las líneas de investigación realizadas en la especialización. Del mismo modo se justifica desde un punto de vista teórico, ya que con los resultados se espera consolidar los esfuerzos que han surgido en la materia de estudio de comercio electrónico, específicamente la referida a la facturación electrónica. De esa manera se puede contribuir con el país directamente en el área tributaria, ya que refuerza la posibilidad de adecuar a corto plazo las normativas existentes al nuevo contexto tecnológico en materia tributaria, pues facilitan la fiscalización de todo hecho generador de tributo y disminuir la evasión fiscal, lo cual representa un aumento considerable en los ingresos públicos del país.

Igualmente se justifica en el ámbito empresarial ya que con las normas que regulen tributariamente el comercio electrónico las personas tanto naturales como jurídicas pueden incursionar en las nuevas tecnologías que surgen para las transacciones comerciales mercantiles, y ello permitirá incrementar su participación en el mercado a través de ventas a nivel nacional o internacional, con el adicional de que las mismas estén plagadas de seguridad.

Asimismo, se genera un documento que permite comprobar la existencia de la operación a los contratantes y también al Estado a través de lo que se puede equiparar a la figura de factura que deberá generarse por medios electrónicos, cumpliendo los extremos exigidos por las leyes que incorporan el uso de los mecanismos electrónicos.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes

En función de dar información de cómo ha sido el interés por indagar tanto en el Derecho Mercantil así como en el Derecho Tributario venezolano en cuanto a cómo el comercio electrónico de manera actual, ha venido modificando la manera de facturar en materia de IVA venezolano, se presentan los estudios previos de documentos y trabajos realizados como tesis de grado, artículos en revistas especializadas etcétera, que guardan relación con los objetivos propuestos en este estudio, a modo de antecedentes, que, en ese sentido, se han desarrollado.

Villegas J. (2014) presentó para la publicación Revista Derecho y Tecnología número 15 el artículo intitulado “Comprobantes fiscales digitales y facturación electrónica”, teniendo como objetivo precisar lo que son los comprobantes fiscales y la facturación electrónica, presentando las ventajas actuales de la facturación impresa y la electrónica.

Dicho articulista, desarrolla a través de una investigación eminentemente documental. El autor llega a la conclusión de que los procesos tecnológicos y los procesos legislativos son totalmente diferentes y actualmente unos avanzan mucho más rápido que los otros. Razón por la cual el documento electrónico tiene muchos cuestionamientos y desconfianza, basados en la discrepancia entre los desarrollos tecnológicos y las leyes.

De allí que el artículo en cuestión, sirvió de cimiento para la presente investigación pues dejó claro lo que debe entenderse por factura electrónica, así como esbozó algunos elementos para poder sostener los criterios de comparación entre la

factura electrónica y la factura tradicional que se llevaron a cabo en el presente estudio.

Gutiérrez J. (2014) presentó para optar al título de Especialista en Derecho Mercantil opción sociedades en la Universidad de los Andes (ULA) el trabajo especial de grado titulado “Medios probatorios de las operaciones comerciales electrónicas en la legislación venezolana”, teniendo como objetivo general, el determinar los medios que existen en la legislación venezolana para comprobar las operaciones comerciales *on line* y *off line* realizadas a través de medios electrónicos.

El abogado llega a la conclusión de que los medios de pruebas son eminentemente escritos, ello a razón de que no existe una Ley nacional que conmine a que las empresas o comerciantes que realicen operaciones de comercio electrónico sean *on-line* u *off-line*, puedan presentar como medio de pruebas otro instrumento disímil a la factura que como tal es el instrumento de prueba preferido por la legislación mercantil, procesal civil y tributaria en Venezuela.

Esta investigación eminentemente documental, sirve de cimiento para el presente estudio debido a que precisa que en la legislación venezolana los mecanismos probatorios presentes son los escritos y la manera de verificar la realización de comercio electrónico directo e indirecto es la factura, por lo que llama la atención del investigador el hecho de considerar si este documento puede ser llevado a cabo de manera electrónica o inexorablemente debe ser presentado en formato físico tradicional.

Buitrago M. (2014) presentó para optar al título de Especialista en Derecho Mercantil opción tributos empresariales en la Universidad de los Andes (ULA) el trabajo especial de grado titulado “Aspecto espacial del prestador y receptor sin establecimiento físico, en operaciones de comercio electrónico *on-line* gravadas con IVA venezolano”. Establece como objetivo general: describir el aspecto espacial del prestador y receptor de servicio sin establecimiento físico, en operaciones de comercio electrónico *on-line* gravadas con IVA venezolano.

La metodología utilizada, es eminentemente cualitativa; con un nivel descriptivo, exploratorio y proyectivo. Recoge como conclusión la necesidad de

regular el aspecto espacial del prestador y receptor sin establecimiento físico, para que inexorablemente este ingreso pueda formar parte de los tributos venezolanos.

Esta investigación sirvió para el presente estudio, en el sentido que se presenta de manera genérica las posibles operaciones que pueden llevarse a cabo a través de comercio electrónico directo para poderse gravar con IVA venezolano, para de esta manera analizar cuáles de esas operaciones pueden o no ser facturadas y cuales o no de esas actuaciones, pueden constituir un medio probatorio a través de la facturación electrónica de operaciones de comercio electrónico gravadas con IVA venezolano.

Buitrago M. (2014) presentó para la Revista Heurística número 17, el artículo intitulado “Hechos generadores del impuesto al valor agregado en el comercio electrónico *on-line* en Venezuela”. En esta publicación, se presenta una investigación eminentemente documental, que persigue precisar los supuestos que pueden originarse como objeto de realidad fáctica en el IVA y gracias a las transacciones comerciales electrónicas directas.

Llega a la conclusión la articulista que, para poder establecer los hechos generadores del IVA en referencia al comercio electrónico directo, se hace necesario tener claro que el objeto del hecho imponible no puede ser otro que bienes intangibles, inmateriales, e incorporeales. Por ende, concluye la investigadora que no todos los supuestos previstos en la Ley especial de la materia, pueden formar parte de las operaciones que se llevan a cabo por comercio electrónico *on-line*.

Este artículo, sirvió de antecedente a la presente investigación, porque permite establecer el norte a seguir para precisar las materias que pueden ser catalogadas como supuestos de hecho que pueden gravarse con el tipo impositivo al consumo en Venezuela, amén que presenta un esbozo detallado de lo que debe ser considerado como comercio electrónico *on-line*, a través de un estudio eminentemente documental en materia mercantil y tributaria.

Bases Teóricas

El elemento teórico de una investigación tiene su fuerza, pues le da consistencia a los planteamientos que se enuncian y que son de importancia en la actividad tributaria, en el comercio electrónico, la facturación y de manera particular la facturación electrónica en Venezuela, como aspectos amplios de discusión teórica.

El Sistema Tributario

Concepto doctrinal del sistema tributario. La doctrina señala que “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época” (Villegas, 2002, p.685). Esa aseveración es tomada en cuenta por el investigador para hacer las siguientes consideraciones:

El sistema tributario, está constituido por un conjunto de tributos. Y para determinar lo que debe entenderse como tributos, el investigador echa mano de lo que en este sentido destaca la etimología.

Al respecto, la palabra tributos proviene de la voz latín *tributum*, considerado en su raíz como “el impuesto que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo, y que era recaudado por tribus” (Cabanellas, 1989, tomo VIII, p. 219).

Sin embargo, advierte el investigador que esa consideración no puede quedar vista de manera simplista, ya que no encaja con la teoría rentística contemporánea que consagra que los tributos, son una fuente de ingresos que percibe el Estado para alcanzar y cubrir sus fines siendo estos impuestos, tasas y contribuciones, en otras palabras “el tributo no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos” (Sainz de Bujanda, 1990, p.167).

Por ello, debe concebirse que sistema tributo a manera doctrinal está compuesto por la totalidad de mecanismos y figuras rentísticos legales establecidas y vigentes en un país para la obtención de ingresos que los entes públicos utilizarán en los fines establecidos por el Estado.

En relación con lo anterior, uno de los más afamados doctrinarios de la escuela hacendística latinoamericana, destaca que el tributo debe ser entendido como “las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado

exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de necesidades públicas” (Villegas, 2002, p.152).

A razón de la consideración anterior el investigador comprarte el hecho de que los tributos son prestaciones dinerarias y descarta la postura de ser prestaciones en especie, pues la mayoría de países excluyen la confiscación de bienes para la recaudación de ingresos rentísticos.

De la misma manera, toma parte de lo dispuesto por la postura doctrinal citada cuando la misma dispone, que el Estado, lo requiere coactivamente en función de su poder de imperio, y gracias a los principios constitucionales y legales, avalan esta actuación y exigencia del Estado creando la legalidad de las instituciones políticas y jurídicas tributarias, para que el Estado a través de sus distribución vertical pueda obtener los medios económicos que le permitan cubrir los gastos y costos del bienestar de los ciudadanos (bien común, seguridad, justicia) aunque aquello sea solo el postulado y en la práctica se lógrese o no.

Definición del sistema tributario venezolano. Con respecto al sistema tributario venezolano se debe tomar en consideración que la doctrina dispone que: “El sistema tributario debe estudiarse en relación a un país concreto.” (Villegas, 2002, p. 685).

Es decir, el investigador advierte que cada conjunto de tributos dispuesto por un Estado, responde a las necesidades jurídicas y políticas, así como la estructura social, sistema económico, sistema fiscal, forma de recaudación y de distribución de los ingresos entre otros.

Por ello, el sistema tributario venezolano debe entenderse en palabras del investigador como el modelo adaptado para Venezuela, en un momento determinado, que incluye instituciones económicas jurídicas y tributarias, que, están cimentadas en principios de carácter constitucional, legal, reglamentarios y doctrinarios, que responden a la realidad economía y social del país y forman parte del ordenamiento jurídico vigente ya que viene a regular la obtención de ingresos rentísticos para la consecución de los fines del Estado.

A razón de ello, el sistema tributario venezolano, comprende según el investigador la ordenación de las instituciones jurídicas vigentes que consagran impuestos, tasas y contribuciones, que responden a las condiciones y exigencias del Estado, para que éste en su distribución vertical y de manera legal, pueda obtener ingresos distintos a los provenientes de la renta petrolera.

Principios que rigen el sistema tributario venezolano. El sistema tributario venezolano, está constituido por un conjunto de principios de índole constitucional, legal y doctrinario que sostiene de manera eficaz y razonable la totalidad de los tributos en Venezuela, tales principios que soportan el sistema tributario venezolano son:

- (a) principio de legalidad;
- (b) principio de generalidad;
- (c) principio de igualdad tributaria;
- (d) principio de no confiscatoriedad;
- (e) principio de la capacidad contributiva o de capacidad económica;
- (f) principio de la justicia tributaria;
- (g) principio de la no retroactividad de la ley.

Los principios *supra* mencionados, están desarrollados en el texto de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), así como en el Código Orgánico Tributario (2014), Tratados y Convenios Internacionales firmados por el Estado para evitar la doble tributación, y en las leyes especiales verbigracia la Ley de Impuesto al Valor Agregado (2014) junto con sus respectivos reglamentos.

Principio de la legalidad. El investigador señala que el mismo tiene su asidero en la máxima jurídica *Nullum tributum sine lege*”, que no es otra cosa que no hay tributo (impuesto, tasa o contribución) sin ley que lo establezca, este principio está consagrado constitucionalmente en el Artículo 317 que expresa textualmente:

... No podrá cobrarse impuesto, impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones, exoneraciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

De allí destaca el investigador, el hecho de que la potestad tributaria, descansa en un elemento eminentemente formal revestido de juridicidad, que como acto jurídico sólo lo da la Ley y a ella debe sujetarse la creación, cobro, recaudación, e incentivos fiscales en los que se engloban, exenciones, exoneraciones y rebajas, pues contrario, el tributo debe ser considerado irrito es decir, ilícito y en consecuencia indebido.

Concatenando este principio constitucional, el Código Orgánico Tributario vigente, dispone dentro de su articulado, que solo a las leyes corresponde, regular las materias de creación, modificación y eliminación de impuestos, así como la base para calcularlos, los hechos imponible del tributo y los sujetos pasivos del mismo.

Por ello, el principio de legalidad implica, la supremacía de la Constitución de la República y de la ley como expresión de la voluntad general, frente a todos los poderes públicos, además, de la sujeción de la Administración a sus propias normas y reglamentos.

Ello es inexorable, para que existe seguridad jurídica en la materia tributaria, y de esta forma, la gestión de los órganos de la administración tributaria, así como los tribunales administrativos y los tribunales jurisdiccionales, deben ajustarse a la motivación del espíritu, razón y propósito del legislador venezolano.

Principio de generalidad, está consagrado en el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Expresa el constituyente que todo ciudadano, tiene la obligación de coadyuvar con el gasto público, mediante el pago de los tributos que sean determinados por las leyes.

En este sentido, advierte el investigador que, el principio de la generalidad está concatenado con el principio de la legalidad, pues si bien es cierto que el principio en comento, consagra que no debe existir exclusión alguna, entendiendo el investigador que ello orienta al hecho de que tanto administrados como funcionarios de la administración deben sujetarse a esa obligación de coadyuvar con el gasto, la misma (obligación), debe provenir de una ley, basado en el principio de legalidad *supra* explicado y conocido doctrinalmente como el principio de reserva legal.

De allí que al preceptuar la expresión “todos” deben coadyuvar con el gasto público, debe entenderse que el sostenimiento de las cargas del Estado está en cabeza tanto del nacional o extranjero *verbigracia* si un extranjero está dentro del territorio y realiza una actividad económica por deber de orden constitucional está obligada a pagar impuesto de acuerdo a su capacidad económica.

Por ello, el principio en comento remite al carácter extensivo de la tributación ya que se dirige a establecer el cumplimiento del tributo a cualquier persona nacional o extranjero que cumpla con las características de sujeto pasivo que presupone la Ley, para contribuir con el tributo sin que exista distinción en cuanto a su nacionalidad, condición social, ni de raza, ni de sexo, o edad.

Principio de la igualdad tributaria, este principio encuentra su asidero constitucional en el Artículo 21 de la Constitución de la República, y se inspira en la igualdad ante la ley y en la ley que debe existir para que de esta manera, no exista discriminación alguna por ello este mandato va dirigido al redactor de la norma, pues al momento de su creación debe tener en cuenta que debe tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos para personas desiguales.

Principio de no confiscatoriedad, este principio está consagrado en la Carta magna, bajo la redacción del Artículo 317 parte *in fine* cuando establece “(...) Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. De allí que, el investigador deduzca en función del principio de la no confiscatoriedad en materia tributaria, la existencia una apropiación ilegítima por parte de la Administración Tributaria, puede considerarse confiscatoria y vulneraría el principio de la propiedad privada.

Vale decir, cuando ocurre la confiscación, se excede los límites de la razonabilidad de la exacción, y por tanto la propiedad privada constituida por el patrimonio de los ciudadanos- administrados, cae en la desproporción entre las cargas impuestas y la capacidad económica del contribuyente.

Por tanto, no existirá una equivalencia o proporcionalidad entre el fin perseguido por la norma y aplicado con el tributo, y, el medio elegido para concretarlo, conllevando al Estado a sobrepasar el límite a esta garantía en estudio.

Principio de la capacidad contributiva, conocido en la doctrina tributaria como el principio de la capacidad económica, y consagrado en la redacción del artículo consagrado en el Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En este principio se vincula la equidad contributiva de los contribuyentes, pues según sea la capacidad económica del contribuyente o administrado, en esa proporción, el sujeto contribuirá al Estado, en la economía nacional.

Por ello la doctrina tributaria, considera que este principio consiste: ...“en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos” (Villegas, 2002, p.259). En tal sentido el investigador considera que el referido principio constituye el límite material a la potestad tributaria.

Principio de la justicia tributaria, consagra la justa distribución de las cargas impositivas, con el fin de procurar recursos o ingresos distintos a la renta petrolera, que permitan cubrir el gasto público; primordialmente, este principio se deriva del principio de la Capacidad Económica o Capacidad de Pago, y se ha concebido como base principal de la justicia tributaria.

Principio de la no retroactividad de la ley, está contemplado bajo lo expresado en el Artículo 24 de la Constitución de la República que dispone “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso”. Todo ello en concordancia con lo previsto en el Código Orgánico Tributario (2014), contempla este principio de irretroactividad en el contenido del artículo 8 del referido dispositivo legal.

De allí el investigador infiere que el redactor de la norma presenta como propósito que en las leyes tributarias se fijen su lapso de entrada en vigencia y en consecuencia ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, salvo que se presenten excepciones lícitas relativas a leyes más benignas en determinadas materias es decir, cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Estructura del régimen tributario venezolano. Según lo dispuesto en el Artículo 133 de la Carta magna vigente, los tributos en Venezuela se clasifican: en

impuestos, tasas y contribuciones. Empero, existe una complejidad del sistema tributario venezolano, a razón de que gracias a las facultades tributarias están autorizadas bien por poder originario constitucional a la Nación, al Estado y a la Municipalidad y en otros casos por el poder derivado, se ha generado conflictos a nivel interpretativo en función de la autonomía de la potestad tributaria.

Dichas diferencias han debido ser resueltas con la intervención de la jurisprudencia emanada de los tribunales de la República, en los diferentes grados de jurisdicción. Empero, el reconocimiento de la autonomía de potestad tributaria del Estado a través de las funciones, atribuciones y facultades propias y delegadas de la organización vertical del poder público, convergen en la existencia de impuestos, tasas y contribuciones, que en un todo conforman la institución jurídica de los tributos en Venezuela.

De allí que el investigador a manera lacónica mencione como tipologías de los tributos en Venezuela: las tasas, contribuciones e impuestos.

Concepto de tasas. La doctrina nacional define como tasas:

...“aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público. Se trata de la prestación de un servicio público o la realización por parte de la administración de una actividad que afecte o beneficie de algún modo al sujeto pasivo o contribuyente.”(Flórez, 2001, p. 42).

En este mismo orden se dispone que las tasas son: ... “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago” (García, 1996 p. 99).

De allí que el investigador comprarte las nociones establecidas por la doctrina y advierte que las tasas son la contrapartida de carácter obligatoria y en virtud de una Ley, que debe pagar un administrado individualizado, en moneda de curso legal, a razón de una actividad que le beneficie a éste, y, que haya sido realizada por el

Estado, o, bien porque el administrado haya gozado del uso de bienes del dominio público.

Concepto de contribuciones especiales. La doctrina sostiene que las contribuciones especiales se ubican en un plano intermedio entre las tasas y los impuestos. Empero, la doctrina afirma que las contribuciones especiales son: ... “los tributos obligatorios debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, o de gastos públicos, o especiales actividades del Estado” (Fonrouge, 1990, p. 925).

Por ello, el investigador advierte que las contribuciones especiales, son un tributo y como tal, generan la obligación para el administrado de pagar cantidades de dinero en moneda de curso legal.

Por otra parte, según el principio de la legalidad las contribuciones especiales deben nacer por imperio de la ley y en razón de un beneficio de carácter social y no individual. Por ello, las contribuciones se diferencian de las tasas.

Ello en virtud de que en las tasas como tributo, el beneficio o utilidad se verifica en una persona determinada, en tanto que en la contribución especial la realización de una determinada actividad por el ente público, en tanto que conlleva a la realización de una obra o en el establecimiento o ampliación de servicios públicos, y consecuentemente lo recaudado, está destinado a sufragar los costos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiese exigido.

Concepto doctrinal de impuestos. El investigador, destaca que según el Diccionario de la Real Academia Española (2001) la palabra impuesto provenga del latín *impositus* y es el tributo que se exigen en función de la capacidad económica de lo obligado a su pago.

En este orden de ideas la doctrina patria señala que “Los impuestos son el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. (Moya, 2003, p. 190).

De allí que, el impuesto sea un tributo que debe ser pagado en dinero de curso legal por el administrado, quien se halla en presencia de la materialización de un

supuesto de hecho previsto en la ley. Debiendo ese pago al Estado, quien en todo caso es representado por la Administración Tributaria, para la consecución de los fines de aquel.

Si se parte de esta definición el investigador destaca que, los impuestos más resaltantes pero no por ello los únicos que forman parte del sistema tributario venezolano son:

a) *Impuesto sobre la renta*, concebido como un tributo que grava los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o especie, específicamente sobre todas las persona naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, gravando la totalidad de la renta o los elementos de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre los sueldos y salarios, así como los impuestos sobre las plusvalías, tal como se evidencia Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2014.

b) *Impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos*, tributo que grava las transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos, quedando obligados al pago los beneficiarios de herencias y legados que comprendan bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional. Tal como lo refiere La ley de Impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos del año 1990.

c) *Impuesto a las actividades de juegos de envite y azar*, tributo que grava las actividades de explotación, operación u organización, en general de juegos de envite o azar, como lo son, loterías, casinos, salas de bingo, maquinas tragapalotes y espectáculos hípicos. Tal como se evidencia de la Ley de Impuesto a las actividades de juegos de envite y azar del año 2007.

d) *Impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas*, tributo que grava la fabricación de alcohol etílico y cualquier otra especie alcohólicas ya sean de producción nacional o importada, que se destinen al consumo en Venezuela del país. Véase Ley de Impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas del año 2007

e) *Impuesto sobre cigarrillos y manufacturas de tabaco*, tributo que grava a las personas naturales o jurídicas, que decida dedicarse a la fabricación de cigarrillos, tabaco y picaduras para fumar, importados o de producción nacional y que sean destinados al consumo en el país, y regulado en la Ley de Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco del año 2007.

f) *Impuesto al valor agregado*, tributo que grava la enajenación de bienes muebles, prestación de servicios y la importación de bienes, específicamente lo deben pagar todas las personas naturales o jurídicas, comunidades, sociedades irregulares o de hecho, consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, siempre y cuando tengan la condición de importadores, fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes o prestadores de servicio, tal como se desprende de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado del año 2014.

Breves históricos del IVA. Por ser el IVA, un tributo que debe estar soportado en un instrumento legal, el investigador considera necesario establecer datos históricos importantes del impuesto en cuestión.

Históricamente el año 1993, según Gaceta Oficial N° 35.304 del 24 de septiembre de 1.993, reimpresa por error material en Gaceta Oficial N° 4.637 Extraordinario, del 16 de septiembre de 1.993, y entró en vigencia el 01 de octubre del mismo año, presenta como características una alícuota para las importaciones de (0 %) y para las operaciones internas de compra y venta del (10 %).

Posteriormente se incluyó la alícuota adicional del quince por ciento (15%) a las operaciones que tuvieran por objeto ciertos bienes y servicios suntuarios; esta alícuota adicional se aplicó desde el 1° de enero de 1994, según reforma de la ley, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.664 Extraordinario, de fecha 30/12/1993.

En el mes de agosto del año siguiente, según Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario, del 27 de mayo de 1.994, el impuesto en referencia es renombrado como Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, pues grava operaciones no sólo de exportación e importación, sino también a aquellas operaciones consideradas como gastos exorbitantes. Manteniéndose las alícuotas establecidas anteriormente para las importaciones en (0 %) al igual que para las

operaciones internas de compra y venta (10%), con diferencia de que los bienes santuarios podrían ser gravados entre (10%) y (20%).

Ya para enero de 1995, con la entrada en vigencia de la Ley de Presupuesto de ese año, dicho impuesto presentó una variación porcentual en un dos coma cinco por ciento (2,5%) para un total de un doce coma cinco por ciento (12,5%) de su totalidad, cambiando dieciocho meses después a dieciséis coma cinco por ciento (16,5%), exactamente a partir del 25 de julio de 1996, según Gaceta Oficial N° 36.007 y reimpresa por error material en Gaceta Oficial N° 36.095 del 27 de noviembre de 1.996.

Tres años más tarde, específicamente para 1999, vuelve a renombrarse Ley del Impuesto al Valor Agregado según publicación en la Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinaria, de fecha 5 de mayo de 1999, vigente a partir del 1° de junio del mismo año, estableciendo la aplicación de una alícuota general del quince y medio por ciento (15,5%), salvo en los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta que correspondía al ocho por ciento (8%), y la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

En el año 2000, según reforma publicada en Gaceta Oficial N°37.002 de fecha 28 de julio del 2000, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 02 de agosto del 2000 y vigente a partir del 1° de agosto, se reduce la alícuota impositiva general a catorce y medio por ciento (14,5%) y se elimina la alícuota del ocho por ciento (8%) para los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, quedando por lo tanto, exentos del impuesto. Se mantiene así, la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

Cuatro años más tarde, para mediados del 2004 se aumenta a un quince por ciento (15%) la alícuota general del impuesto, según Reforma a la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, según Gaceta Oficial N° 37.999 de fecha 11 de agosto y entró en vigencia el 01 de septiembre del mencionado año.

Ya en estos últimos años, según Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 01 de septiembre de 2005, la alícuota general del impuesto se reduce a catorce por ciento

(14%) a partir del 1° de octubre, y luego en marzo del 2007, el gobierno estableció su mayor disminución en la historia al reducirlo al nueve por ciento (9%), el cual sería aplicado a partir de julio de ese año.

Pero esto no concluyó allí, si no es finalmente el pasado 1 de abril del año 2009 que entro en vigencia el nuevo incremento de IVA en 3 puntos porcentuales, para ubicarse en doce por ciento (12%), según gaceta oficial N° 39.147 de 26 de marzo de 2009.

Y finalmente para finales del 2014, específicamente el 18 de noviembre del mencionado año, según Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinaria, se reforma la Ley al Impuesto al Valor Agregado, en la que se indica que la alícuota impositiva aplicable a la base imponible podría ser modificada por el Ejecutivo Nacional entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis coma cinco por ciento (16,5%).

De la misma manera, se establece que el Ejecutivo puede instituir alícuotas distintas para determinados bienes y servicios, sin exceder los límites antes mencionados; y para el caso de la alícuota adicional de los bienes y prestaciones de servicios de consumo suntuario, estará comprendida entre un límite del (15%) al (20%).

Sin embargo, el investigador destaca que una de las innovaciones más importantes de la ley en referencia, versa en función de la obligatoriedad de la figura de la factura electrónica, que será analizada en páginas posteriores de esta investigación.

Concepto del IVA

La doctrina nacional define el IVA de la siguiente manera:

(...) tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicio y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes habituales, o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios

independientes, realicen las actividades definidas por la ley como hecho imponible. (Moya, 2003, p. 274)

El investigador, comparte la opinión anterior al expresar que este impuesto es un tributo que grava el consumo de bienes y de servicios en sus diferentes fases, desde el productor hasta el consumidor final. De allí que, exista el efecto de traslación que se evidencia como la característica más importante de este tipo impositivo en Venezuela.

De la misma manera, el investigador resalta la precisión de la postura en comento, al mencionar los sujetos que están involucrados en la realización de las actividades que conllevan a la materialización del hecho imponible.

Además el investigador considera de suma importancia que la precisión de este tributo aplique a las actividades realizadas en el territorio venezolano.

En este mismo orden, la doctrina extranjera señala que el IVA: ... “es un impuesto nacional, indirecto, objetivo, general sobre el consumo de los bienes y servicios producidos en el país o importados, plurifásico no acumulativo, que abarca todo el circuito hasta el consumidor final...” (Quintana citado por De vega y Borrero, 2006, p.26).

El investigador apoya la postura presentada, debido a que considera que el impuesto en comento va a ser pagado por la persona que en el momento tenga el bien o servicio, no existiendo relación directa entre éste y la Administración Tributaria; puesto que la obligación recae en principio sobre el prestador del bien o del servicio quien debe enterar el pago de ese impuesto, y excepcionalmente en el receptor del servicio tal como se evidencia de lo establecido en la legislación venezolana referente a la materia y, no el consumidor final.

De todo lo antes expuesto el investigador infiere que, el IVA en Venezuela es un impuesto plurifásico porque esencialmente abarca las diversas etapas de un ciclo económico, como lo es la producción, la distribución y posteriormente la distribución de todos los bienes y servicios que aplican en todo el territorio de la República, características estas que particularizan este tipo impositivo frente a otros tributos nacionales.

En consideración a lo anterior, se precisa algunas otras características del impuesto al valor agregado, por lo que se resaltan dentro de las propias que: ... “es un impuesto establecido en una ley, indirecto, real, de circulación, no es acumulativo y que es soportado o trasladado al consumidor final...” (Moya, 2003, p.286)

En tal sentido, el investigador comparte las particularizaciones realizadas por el referido autor y al afecto, cree necesario incorporar una opinión de la aseveración características del impuesto al valor agregado disimiles a las presentadas anteriormente, entre las cuales son relevantes las siguientes:

a) Debe estar establecido en una Ley emanada por la autoridad competente en la materia, producto del principio de reserva legal, debido a que no existe un impuesto sin que este previamente consagrado en una ley;

b) Es un impuesto generalizado, debido a que grava todas las operaciones establecidas en la ley concerniente a la compra de bienes o servicios dentro del territorio nacional, y realizadas por cada uno de los ciudadanos nacionales como extranjeros;

c) Es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo de bienes y servicios, que es una manifestación mediata de riqueza o exteriorización de la capacidad contributiva;

d) Es un tributo traslativo, debido a que el consumidor final es el que va a pagar el impuesto correspondiente;

e) Es un impuesto real, ya que este tributo no toma en cuenta condiciones subjetivas del contribuyente tales como sexo, raza, condición política, nacionalidad o domicilio, entre otras;

f) Se puede decir que es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riquezas que se ponen de manifiesto con el traspaso de bienes y servicios que se gravan producto de la actividad económica;

g) No es un impuesto acumulativo, puesto que no permite su cancelación al final de un período si no al momento del consumo del bien o servicio;

h) No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto, por lo que no se permite la utilización para otro tipo impositivo.

Sujeto activo de la relación jurídico tributaria en el IVA. Para poder precisar el sujeto activo en la relación jurídica tributaria del impuesto al valor agregado venezolano, considera el investigador iniciar puntualizando algunas consideraciones doctrinales sobre el sujeto activo.

Al respecto parte de la doctrina dispone que el sujeto activo “es el acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta la obligación tributaria, por lo que es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito”. (Sainz de B., 1990, p.217).

Por tanto, considera el investigador que en la relación jurídica de carácter tributaria, es necesario la existencia de dos o más personas que representan un rol protagónico dentro del vínculo jurídico que se crea.

Por ello, el sujeto activo no es más que aquel que tiene el poder de exigir el cumplimiento de la prestación dineraria y este papel lo ejerce el Estado en su poder de imperio a través de los órganos que la Administración disponga, puesto que esto asume la postura del titular del crédito.

En este mismo orden, la doctrina asevera en referencia al sujeto activo que:

Es el acreedor de la obligación tributaria y a quien tiene el derecho de exigir el pago del tributo. Esta figura recae normalmente sobre el Estado (Nación, Estados o Municipios), sin embargo, la ley puede atribuir la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos (Peña, 2009, p.1).

De allí que, el investigador considera que el sujeto activo de la obligación tributaria, además de ser el acreedor del tributo, tiene el derecho a exigir el pago del mismo, en la forma y tiempo establecidos por la ley para que el órgano dispuesto por el Estado realice tal gestión, por ello, la administración tributaria nacional, estatal y municipal, están investidas de tal poder, en calidad de sujeto activo.

En consecuencia, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria en el Impuesto al Valor Agregado, no es más que el Estado a través de la administración tributaria, en este punto vale mencionar que la legislación especial en la materia no presenta ninguna variación respecto a este punto.

Sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria en el IVA. La doctrina señala que el sujeto pasivo es “toda persona obligada a cumplir la obligación tributaria es sujeto pasivo de la citada obligación” (Ferreiro, 1996, p.371).

En este punto, vale mencionar que la ley que regula la materia, dispone que el sujeto pasivo puede estar representado por las personas que figuren en calidad de contribuyentes ordinarios y ocasionales, debido a que los contribuyentes formales están excluidos del pago del impuesto pues los mismos, están realizando actividades exentas o exoneradas del impuesto bajo estudio, por tal motivo, solo deberán cumplir con los llamados deberes formales más no así con la obligación principal del tributo que es el pago.

De allí que el investigador asevere que, importa para este estudio el sujeto pasivo que tenga como obligación principal el pago del impuesto.

A razón de ello, el investigador destaca toda persona natural o jurídica (comerciante individual o social) que como parte de su objeto social u ocupación, realice las actividades, transacciones y negociaciones jurídicas que encuadren dentro de los supuestos de hechos previstos por el legislador en la ley especial de la materia.

Así mismo, entran dentro de la categoría de sujetos pasivos, las empresas públicas que estén legalmente constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles según lo estipula el Código de Comercio venezolano. Vale decir, sociedades de personas y sociedades de capitales, los institutos autónomos y los demás entes descentralizados y desconcentrados de la República, de los Estados y de los Municipios, que realicen actividades que estén dentro de lo establecido como supuestos de hecho imponible en el estudio bajo impuesto.

Además, es menester indicar que existen una categoría de sujetos pasivos dentro del IVA, que es el responsable del pago. Dicha figura de responsable, opera siempre y cuando el vendedor o el prestador del servicio no estén domiciliados en el país.

Por consiguiente, recae la referida cualidad en el adquiriente del bien mueble y/o en el receptor del servicio que realice las operaciones gravadas con el impuesto bajo estudio.

Operaciones gravadas con IVA. Del instrumento normativo que regula el IVA, en Venezuela, vale mencionar que las operaciones que establece el redactor de la norma, se encuentran dispuestas en el Artículo 3 de la Ley y desarrolladas en el Artículo 4 *eiusdem* y en el reglamento dictado al efecto.

En este orden, llama la atención del investigador el hecho de que los supuestos a los cuales hace referencia el redactor de la norma tributaria sean actividades, negocios u operaciones que encuadran dentro de la esfera mercantil, pero que tienen un efecto jurídico dentro de la esfera tributaria.

Lo anterior, es consecuencia de que esas operaciones constituyen actuaciones de las catalogadas en la legislación venezolana, como actos de comercio o transaccionales, que inexorablemente deben particularizarse como presupuestos de hecho que al materializarse hacen nacer la obligación jurídica tributaria. Ahora bien, la doctrina nacional, enuncia que esos supuestos son:

- Venta de bienes muebles corporales cuando éstos se encuentren situados en el país.
- Retiro o desincorporación de bienes muebles, tanto del activo fijo como del inventario de mercancías, realizado por los contribuyentes del impuesto, cuando los bienes se encuentren situados en el país.
- Importación definitiva de bienes muebles que se gravará cuando tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.
- Prestación de servicios independientes dentro del país y provenientes del extranjero.
- Venta de exportación de bienes corporales (Candal, 2009, p. 204).

En primer lugar, del supuesto de la venta, establecido en el Artículo 4 numeral 1, de la Ley en estudio se debe puntualizar que se entiende por esta figura jurídica de la *venta*.

El concepto jurídico en cuestión denota la misma significación que su raíz de origen latín “*vendita*”, que comprende a la acción y efecto de traspasar la propiedad de bienes muebles a otra persona tras el pago de un precio convenido, puesto que, la operación debe ser ejecutada a título oneroso.

Es decir, el primer supuesto refiere a la venta, como acto jurídico solemne, que está consagrado en el Código Civil, como una de las maneras de transmitir la propiedad.

Para que ella tenga efectos es necesario que reúna las condiciones mínimas del negocio jurídico, vale decir, precio, objeto, transferencia de la posesión, dominio y uso de la cosa, a cambio de una cantidad de dinero.

En este punto, el investigador hace la reflexión de que el redactor de la norma tributaria en comento, precisa de manera puntual el tipo de objeto sobre el cual recae la venta como lo es los “bienes muebles corporales”, vale decir bienes tangibles, materiales, y susceptibles de ser apreciados por los sentidos. Al efecto, la doctrina establece que: “Muebles son aquellas cosas o bienes que se pueden desplazar por sí mismas, o a través de un impulsor exterior.” (Hernández 2008, p. 231).

En este mismo orden de ideas se establece que los bienes muebles corporal son los que se caracterizan por su movilidad y posibilidad de traslación, y ciertos derechos a los que las leyes otorgan esta condición (Diccionario de la Real Academia Española, 2001).

De la misma manera, la doctrina venezolana señala que: ...“la legislación venezolana no es una excepción a las de los resto de soberanía fiscales, por cuanto grava la totalidad de los bienes muebles corporales...” (Sol, 2004, p. 117)”

Tomando en consideración las afirmaciones anteriores el investigador rescata que a los efectos del impuesto al valor agregado todo los objetos o cosas materiales se pueden determinar cómo bienes muebles siempre y cuando sean corporales o perceptibles, pues los mismos pueden cambiar o moverse de un lugar a otro, ya sea por si mismos o fuerzas exteriores.

En este sentido, es menester señalar que los bienes sobre los cuales hace mención el legislador tributario son los referidos en los Artículos 531 y 532 del Código Civil ambos inclusive.

En segundo lugar la desincorporación de bienes muebles se presenta como parte de los hechos imponible del Impuesto al Valor Agregado, entendiendo por ésta figura: ...“el retiro o la salida del activo fijo como del inventario de mercancías,

realizado por los contribuyentes del impuesto, cuando los bienes se encuentren situados en el país.” (Candal, 2009, p.204).

De lo anterior debe deducirse que el presupuesto de hecho está configurado en la salida del bien mueble corporal del inventario de productos destinados a la venta. Es decir, el retiro, desincorporación o salida de bienes muebles de la empresa, configurándose como tal, la transferencia de propiedad dentro del territorio nacional.

En tercer lugar, el supuesto que corresponde a la importación definitiva de bienes muebles: ...“constituyen un tercer genero de operaciones sujetas al Impuesto al Valor Agregado, diferentes a las transferencias de bienes muebles o prestaciones de servicios. Las importaciones, en términos generales, son adquisiciones de bienes procedentes de un país extranjero” (Sol, 2004 p.119).

En este orden de ideas, el investigador considera que la importación es la entrada definitiva de mercancía o, bienes a Venezuela y la misma está referida a la introducción de mercancías extranjeras que estén destinadas a permanecer definitivamente en el territorio venezolano.

En cuarto lugar, y para el supuesto referido a la prestación de servicios como hecho imponible en el impuesto al valor agregado, se debe tomar en cuenta lo que establece el numeral 4 del Artículo 4 de la referida Ley. Señala la doctrina que del mencionado numeral se desprenden las siguientes características:

(i) actividad donde predomine una obligación de hacer, además de otras actividades señaladas expresamente por la Ley (arrendamientos de bienes muebles e inmuebles con fines distintos al residencial, cesión de propiedad intelectual o industrial, entre otros), (ii) que sea a título oneroso y (iii) que sea prestada en favor de un tercero. De existir la onerosidad en la actividad ejecutada en favor de un tercero, y si el prestador del mismo califica como contribuyente ordinario, éste deberá trasladar el impuesto al siguiente actor del circuito económico, el receptor del servicio. (Paredes, 2003, p.20)

De allí que, el investigador considera que en cuanto a la prestación de servicio debe señalarse que en las actividades como tal:

a) Deben imperar las obligaciones de hacer, y no de dar o de no hacer, además incorpora ciertos actos jurídicos como arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, pero es claro el redactor de la norma que el mismo, vale decir el arrendamiento, debe ser con fines diversos al residencial, en consecuencia debe ser fines comerciales.

b) Debe ser prestada a un tercero, pues debe materializarse efectivamente la transmisión de la actividad ejecutada a favor de un receptor diferente al proveedor del servicio.

c) Pueden procurarse la cesión de derechos de bienes incorporeales o inmateriales que no son susceptibles de ser percibidos por los sentidos, al mencionar el redactor de la norma cesión de propiedad intelectual o industrial, por lo cual, este tipo de bien no responde a las características de bienes muebles o inmuebles.

d) Deben verificarse una actividad a título oneroso, vale decir, debe existir la transmisión de riqueza.

En este mismo orden de ideas, autores venezolanos indican que la prestación de servicios es:

En el cual no solo entran los servicios en sentido estricto, tales como ejercicio de las profesiones con carácter independiente, sino también los efectuados por establecimientos de servicios tales como cines, agencias de viaje, restaurantes, peluquerías, los salones de masaje, las empresas de mantenimiento, los talleres, el transporte de mercancía, los hoteles y demás actividades consistentes en dar un servicio y no en vender mercancías (Garay y Garay, 201, p.57).

El investigador comparte la opinión supra mencionada, al expresar que este supuesto es un hecho que grava el consumo de servicios en sus diferentes espacios, desde un puntual ejercicio de la profesión, hasta diferentes eventos ocurridos en un cine, restaurantes, y otros ya mencionados por el autor.

También considera necesario el investigador añadir al mismo, algunos servicios de suma importancia y que no quebrantan la definición ya expuesta por el autor.

Estos mismos contemplan actividades de esparcimiento y diversión como bingos, loterías, clubes sociales y deportivos, además de las prestaciones de servicios

públicos, siempre y cuando no estén siendo destinados para uso doméstico, o siempre y cuando no estén exentos del IVA; y así como el arrendamientos y cesiones de uso de bienes muebles y un sinnúmero de actividades que en general contemplen la prestación de servicio que satisface una necesidad general y la cual no involucra la producción o venta de bienes materiales.

En quinto lugar en referencia al supuesto de la exportación de servicios, es contemplada en el numeral 7 del Artículo 4 *ejusdem* y versa sobre la ejecución de un servicio que sea utilizado y aprovechado fuera del país, siempre que sea para un receptor o beneficiario no domiciliado ni residenciado en el territorio patrio.

Comercio Electrónico

Para iniciar el estudio del comercio electrónico y su incidencia con las operaciones que pueden ser gravadas con el IVA venezolano, se hace necesario partir de una definición de lo que debe entenderse por la referida figura. En este sentido, la doctrina señala que:

El comercio electrónico constituye un fenómeno jurídico y se concibe como la oferta y la contratación electrónica de productos y servicios a través de dos o más ordenadores o terminales informáticos conectados a través de una línea de comunicación dentro del entorno de red abierta que constituye Internet. Representa un fenómeno en plena expansión con votos de crecimiento extraordinario en número de conexiones, clientes y operaciones (Mateu citado por Gutiérrez 2013, p.29)

De la anterior concepción debe señalarse que la figura en comento, forma parte de los nuevos conceptos de las transacciones mercantiles, por ello el investigador comparte de la definición *supra* citada el hecho de que debe considerarse como “un fenómeno jurídico”.

Empero, ese fenómeno trasciende de lo que es el ámbito jurídico para entremezclarse con la esfera económica, puesto que el investigador comparte la necesidad latente de la oferta que debe estar presente en todas las operaciones de

compra y venta, pero a su vez aclara, la exigencia de incluir la aceptación propia en toda operación comercial.

En consecuencia es menester la ocurrencia de ambos momentos en la contratación, para poder llevar a cabo las operaciones que pueden incluir actos de comercio que inexorablemente se vinculan con bienes y servicios que están previstos como hechos generadores del impuesto en comento.

De la definición anteriormente expuesta también vale resaltar, la evidente introducción por parte del doctrinario de elementos propios de la informática, ya que incluye en la dilucidación el mecanismo para el envío y reenvío de las órdenes de compra y venta a través de la Internet.

De allí que, el investigador resalte la importancia de la exaltación de las características de la nueva manera de ver las transacciones mercantiles inciden en el ámbito comercial, económico y tributario de los diferentes países del mundo.

Ahora bien, en este mismo sentido, autores venezolanos establecen lo que debe entenderse como comercio electrónico, al efecto: ...“Se entiende por comercio electrónico cualquier forma de negocios, transacciones comerciales o intercambio de información publicitaria con fines comerciales, que se ejecutada a través del uso de tecnologías de la información y comunicación.” (Zambrano, 2007, Tomo I, p.185).

Empero, esta definición es considerada por el investigador como una definición amplísima, pues el autor en comento no solo involucra las operaciones de comercio conocidas como actos de comercio, sino que va más allá hasta el punto de incluir el intercambio de información publicitaria llevada a cabo por medios electrónicos, dentro de sus consideraciones.

Por lo que el comercio electrónico para el autor en comento, sale de la esfera de la compra-venta de un bien tradicional, e involucra operaciones de prestación de servicios, sean estos electrónicos o tradicionales.

De la misma manera, considera el investigador en este punto presentar las aseveraciones de la doctrina en referencia al comercio electrónico en sentido amplio, al respecto:

En un sentido amplio, es comercio toda aquella actividad que tenga por objeto o fin realizar una operación comercial y que es electrónico cuando ese comercio se lleva a cabo utilizando la herramienta electrónica de forma que tenga o pueda tener alguna influencia en la consecuencia del fin comercial, con el resultado de la actividad que está desarrollando (Davara, 2000, citado por Gutiérrez, p.28)

De la definición aportada por el referido autor vale la pena destacar que se desglosa lo que es la actividad comercial y lo que debe entenderse por electrónico.

De allí que el investigador destaque la necesidad de dejar claro lo que es el comercio tomando en cuenta lo que al respecto debe considerarse como acto de comercio o transaccional. Vale decir, intercambio de bienes y servicios por una cantidad de dinero, y si el mismo se lleva a cabo por medio de las herramientas que las tecnologías de la información y la comunicación provee, el mismo debe entenderse como comercio electrónico.

Empero, para ser más específicos en cuanto a la figura en comento, el investigador trae a colación la definición de que comercio electrónico es: ...“cualquier transacción comercial efectuada por medio electrónicos vale decir, incluye del fax, telefax, el teléfono, los EDI (*electronic data interchange*) e internet (Sarra citado por Buitrago, 2014, p.155)”.

De la anterior consideración, vale la pena mencionar que se verifica una definición amplísima de lo que debe entenderse por comercio electrónico, puesto que deja a la imaginación del intérprete el hecho de que hasta las simples ofertas pueden razonarse como comercio electrónico.

De la misma manera considera el investigador que la enunciación de los medios tecnológicos establecidos por el autor en comento, provoca la obsolescencia doctrinaria, puesto que pueden emerger nuevas tecnologías en un futuro no lejano que arropen y desactualicen las mencionadas en la referida definición.

En otro orden de ideas doctrinarios regionales sugieren el sentido restringido para el comercio electrónico, al indicar que es: “el realizado a través de redes (abiertas o cerradas) mediante la relación entre oferta y demanda, mediante la

utilización de herramientas electrónicas y de telecomunicación.” (Arrieta, citado por Buitrago, 2014, p.155).

De la definición en comento vale la pena mencionar el hecho de que el comercio realizado por medios electrónicos se realiza a través de los mecanismos que la informática, y la comunicación ponen al servicio de los usuarios, siempre que se incluyan los dos momentos de la figura de la contratación en general, vale decir, la oferta y la aceptación.

Por todo lo antes expuesto, debe considerarse que el comercio electrónico es un nuevo medio transaccional utilizado a nivel mundial que permite la inclusión de todas las etapas o momento de la compra-venta utilizando para ello los mecanismos que las TIC, disponen para llevar a cabo la prestación de bienes o servicios.

Clasificación de comercio electrónico por los bienes y servicios prestados.

1.- *Comercio electrónico indirecto (off-line).* En referencia a este tipo de comercio electrónico la doctrina señala que: “comprende las transacciones realizadas por medios electrónicos relativas a bienes tangibles, que no pueden descargarse u obtenerse directamente a través de Internet. El contrato puede perfeccionarse en línea con todos sus elementos, pero su ejecución precisa de medios materiales que exceden al mundo virtual” (Fernández, citado por Gutiérrez, 2013, p.23).

El investigador considera que en este tipo de comercio, se evidencia dos tipos de operaciones, las que se realizan electrónicamente y las que se llevan a cabo de manera físicas; ello producto de la presencia de bienes y servicios que corresponde a las actividades eminentemente físicas.

De allí que el investigador aclare y acote que, la operación que se lleva a cabo por medio de comercio electrónico indirecto u *off-line*, puede iniciar o activar el camino de las actuaciones llevadas a cabo electrónicamente desde la oferta, aceptación y pago por medios electrónicos.

Sin embargo, por el mismo hecho de que el bien o servicio debe recibirse de manera material, tangible y corporal, la operación pasa a la fase de operación de comercio física, pues se hace necesario que se realice un envío físico o se ejecute una

actividad en físico a satisfacción del consumidor final, en consecuencia se desvirtúa los mecanismo y herramientas electrónicas para llevar la transacción comercial.

2.- *Comercio electrónico directo (on-line)*. En este sentido se señala que este tipo de comercio electrónico radica en la:

Particular manera de realizar actos de comercio en tiempo real, utilizando para ello medios o mecanismos electrónicos, sin que medie la presencia física de los participantes, en las operaciones y actividades previas y posteriores que se desencadenan entre el oferente y demandante, para la consecución de un nuevo mercado en el que la desintermediación es la regla imperante entre los sujetos contratantes, y la desmaterialización e intangibilidad son las figuras que marca el orden del día para el ofrecimiento, obtención, pago y distribución de un bien o servicio. (Buitrago, 2014, p.98)

De la definición anterior vale la pena mencionar que el investigador comparte en su totalidad los términos incorporados para conceptualizar dicha figura, pues considera que este tipo de comercio es el que se lleva a cabo dentro de las 24 horas del día, sin mediar presencia física entre oferente y aceptante, amén de que todas las fases de la contratación se realizan utilizando para ello los medios que las tecnologías de la información y la comunicación ponen al servicio de los usuarios, es decir, oferta, aceptación, pago, entrega del bien o servicio, ello por estar involucrados bienes y servicios que en un todo responden a las características de bienes intangibles, incorporeales, e inmateriales.

La Factura

Concepto de factura. De manera general se señala que la factura es: ...“cuenta detallada de cada una de estas operaciones, con expresión de número, peso o medida, calidad y valor o precio”. (Diccionario de la Real Academia Española, 2001).

Sin embargo, esta consideración no es del todo precisa para el investigador, pues las cuentas detalladas pueden provenir de otras figuras jurídicas con trascendencia en el mundo jurídico, como los recibos de honorarios, recibo de arrendamientos, recibos de donativos, nota de cargo, nota de créditos entre otros. En

significado amplio la factura es definida por la doctrina como: ... “hecho, hechura, acción o ejecución”. (Cabanellas, 1989, Tomo IV, p. 6). Considera el investigador que esta acepción no es la más idónea, pues no revela ningún elemento mercantil o fiscal que identifique la función de esta figura.

Por ello, autores venezolanos consideran que la figura de factura en el derecho mercantil, está referida a “relación de mercaderías que constituyen el objeto de una remesa, venta u operación comercial”. (Diccionario jurídico D&F, 2000, Tomo III, p. 80).

En este sentido el investigador destaca que la factura es, un instrumento que vincula una operación mercantil, pudiéndose determinar la descripción de la mercancía vendida y su respectiva remisión, colocando en ella los elementos necesarios para poder vincular esa transacción mercantil, debido a que ese instrumento refleja la operación llevada a cabo. Ahora bien, la factura ha sido catalogada en el mundo del derecho mercantil como “un documento privado” (Barboza, 2007, p. 360), que por sí misma tiene validez, debido que es considerada como un documento que no requiere de prueba en contrario, por el hecho de que en ella se explana la voluntad de los comerciantes en cuanto a una determinada operación comercial, precisando elementos como cantidad, valor, entre otros, debido a que dentro de los mecanismos de comprobación con relevancia jurídica se pueden mencionar las pruebas testificales, el juramento, la confesión, el documento sea este público como privado y dentro de esta categoría tiene importancia capital la factura.

De manera más puntual la doctrina venezolana dispone que la factura comercial es el: “Documento expedido por el vendedor, en el cual se relacionan las mercancías a exportar o importar con los precios unitarios y totales y demás anotaciones requeridas por el comercio exterior.” (Zambrano, 1997 Tomo II, p.340).

Vista la definición presentada, el investigador considera que la doctrina detalla de manera ejemplar lo que debe entenderse por factura, pues inicia las consideraciones expresadas por el autor en comentario, indicando que la factura es un documento, y dentro del derecho mercantil, la misma tiene efectos *erga omnes*, es

decir, efectos frente a terceros siempre y cuando, llene los extremos establecidos en la ley mercantil.

De la misma manera el investigador considera necesario resaltar el hecho de que el autor, precisa que este documento debe provenir del vendedor, es decir, es este el sujeto obligado a expedir el instrumento fundamental.

En el mismo orden, señala el investigador que la definición *supra*, establece que en la factura, se vincula la mercancía (sea ésta de importación o exportación) con el precio unitario, así como el total de la misma.

Toda esa vinculación, se produce en función de la finalidad de la factura. Es decir, el propósito de la factura, no es otro que pormenorizar cada uno de los montos establecidos para la mercancía que se detalla en ese documento, así como el resumen total de las mercancías objeto de la operación mercantil realizada, además de cualquier otro requisito *sine qua non* que establezca la ley y el comercio exterior.

Doctrinarios latinoamericanos, consideran que la factura es un:

Documento que se expide para hacer constar una venta, en el que aparece la fecha de operación, el nombre del comprador, del vendedor, las condiciones convenidas, la cantidad, descripción, precio e importe total de lo vendido. Algunas veces se hace constar también el número de la factura, el nombre del comisionista o agente vendedor, la forma del embarque y otros datos adicionales relativos a cada operación (Enríquez, 1990, p.57)

Esta consideración, se acerca a lo que debe entenderse como factura. Sin embargo, considera el investigador que, el autor en comentario desvía la naturaleza de la factura al dejar de lado las operaciones referidas a la prestación de servicios, pues, las facturas no solo son documentos exclusivos para operaciones de compra-venta.

En referencia a lo anterior, debe puntualizarse que en Venezuela, los servicios profesionales originan la obligación de emitir facturación, *verbigracia*, los servicios médicos, servicios odontológicos, etcétera.

Modernamente, autores venezolanos, consideran que la factura: “Es un documento que refleja la operación realizada entre dos o más personas, ya sea de

compraventa, prestación de un servicio, así como la contraprestación pactada”. (Villegas, 2014, p.72).

En este sentido, el investigador comparte esta postura doctrinal, ya que se aproxima a la definición más acertada de la figura de factura. En por ello que en consideración del investigador, la definición precisa y puntualiza, aspectos subjetivos, objetivos y causales; vale decir: sujetos, objeto y causa.

Por ello, el investigador colide que la factura es un documento que posee legalmente una enumeración que identifica el acto comercial, en el cual se hace constar una operación en la que se vincula a un oferente - vendedor y a un comprador - receptor, por la ejecución de una transacción mercantil (compra-venta u prestación de servicios). Detallándose en este documento, las condiciones convenidas, la cantidad, descripción, precio e importe final así como la descripción de las mercancías de importación y exportación, pactadas y la contraprestación convenida, con los datos, exigencias y declaraciones necesarias por ley para el reconocimiento legal de la operación mercantil y consecuentemente de la mercancía.

Naturaleza jurídica de la factura. Existen posiciones doctrinarias encontradas en cuanto a la naturaleza jurídica de la factura comercial. Algunos autores sostienen que la factura es un título de valor, otros sostienen que es título ejecutivo.

Los doctrinarios que hacen referencias a que la factura es un título valor, parten de la premisa que es en ese trozo de papel que se incorpora un derecho legítimo de cosa mercantil pues se fusionan aspectos propios de los títulos de valores tales como la incorporación, titularidad, legitimación, autonomía y literalidad.

En tanto que parte de la doctrina que sostiene que la factura es un título ejecutivo, sostienen su postura en aspectos eminentemente procesales, por la posibilidad de instaurar un juicio ejecutivo o intimatorio o de cobro de dinero, teniendo como instrumento fundamental de la demanda la factura.

Sin embargo, hay que señalar que en Venezuela, ambas posturas para explicar la naturaleza jurídica de la factura concluyen, en que no pueden desvincularse los efectos jurídicos previstos en los instrumentos normativos patrios dentro de los cuales vale mencionar el Código de Comercio, el Código de Procedimiento Civil y la Ley

que Establece el Impuesto al Valor Agregado entre otras, para explicar la importancia capital de la factura, por lo que debe decirse que la factura es un título valor-ejecutivo, que inexorablemente tiene una naturaleza comprobatoria tal como se desprende del Artículo 124 del Código de Comercio venezolano.

La naturaleza probatoria de la factura, responde a una serie de requisitos que son de cumplimiento necesario para que produzca los efectos jurídicos previstos en la Ley. Empero, es menester acotar, que el legislador mercantil, pese a la importancia de la factura como título valor y el uso constante que se da día a día de este instrumento, poco dedica a regular la materia en cuestión, pues solo dispone dos artículos que hacen referencia puntual a la factura, y estos son, el Artículo 124 y el Artículo 147 del Código de comercio venezolano.

Elementos indispensables en la factura mercantil

Como dejo sentado el investigador en líneas superiores, la factura es un instrumento escrito privado mercantil, con el que se puede comprobar o confirmar aspectos contables que han sido realizados a través de una operación comercial de compra-venta de un bien o un servicio a cambio, del precio establecido en el referido instrumento.

Por ello, “La razón fundamental de la factura es la de servir como un medio de prueba documental de la realización de una operación mercantil en términos y condiciones en ella descritos”. (Viloria, Sánchez y Fraga, 1999, p.1). De allí que, en materia mercantil se precisa que la factura es documento privado, que permite la verificación de las obligaciones en la referida materia y sirve de comprobante para aspectos contables que inciden en la liquidación tributaria.

Al respecto, la doctrina venezolana dispone:

No obstante por ser las más frecuentes en el comercio, el Código de Comercio en su Artículo 124, amplía y extiende la prueba por escrito en los términos siguientes: documentos públicos y privados, extractos de los libros de los corredores, firmados por las partes, en la forma prescrita en el Artículo 73; los libros de los corredores, según lo establecido en el Artículo 72, **las facturas aceptadas** (...) [Resaltado propio] (Veleri, 2004, p.124)

En este punto, vale la pena acotar que aun y cuando dentro del mundo del derecho mercantil, existen otros medios de prueba por escrito, la factura tiene importancia capital por ser un documento comprobatorio, entre comerciantes y no comerciantes por hechos de comercio.

Por ello, las facturas a las que hace referencia el legislador mercantil venezolano, son las facturas aceptadas, y éstas, requieren de la firma del obligado al pie de ese instrumento mercantil, ya que según la doctrina comprueban la existencia de dos efectos, vale decir en palabras de la doctrina nacional:

Las facturas aceptadas prueban dos cosas: una, la propiedad de la mercancía adquirida por el comprador y su cancelación, la cual es firmada por el vendedor; y la otra, la deuda o el saldo del precio a favor del vendedor firmado también por el comprador. (Veleri, 2004, p.124)

En consecuencia, la factura debe entenderse en materia mercantil como un instrumento probatorio escrito del derecho de propiedad sobre una mercancía y su cancelación o pago a favor del comprador que debe firmar el vendedor; y el saldo del precio o deuda que es contraída por el comprador debiendo firmarse por este, para que haga plena prueba que pueda oponer el vendedor.

Empero, para que ello opere, es indispensable que la factura sea aceptada. Esa aceptación, requiere de la firma autógrafa del obligado, para cumplir el requisito formal exigido por el legislador mercantil venezolano en el Artículo 124 del Código de Comercio.

En este sentido, la doctrina nacional establece que la aceptación de la factura, “debe constar expresamente mediante la firma del obligado contra quien se opone la factura y se exige el cumplimiento de la obligación”. (Veleri, 2004, p.124)

Por todo ello, el investigador deduce el primer requisito exigido en el derecho mercantil para la factura es la aceptación de la misma, pues no se presume la aceptación de la factura, ya que debe aceptarse a través de la firma autógrafa del obligado, caso contrario, la factura no corresponde al documento que hace plena prueba por escrito en materia mercantil.

Ahora bien, de lo que se desprende del Artículo 147 del Código de Comercio, la factura requiere de la descripción de la mercancía vendida, recibo del precio o la parte de éste que se hubiera entregado, existiendo un plazo legal de ocho días que se le concede al comprador para la revisión de este instrumento y observaciones. En este último extremo la doctrina venezolana dispone: ... “si no se expresa su falta de conformidad contra su contenido dentro de dicho termino, la aceptación se hace irrevocable”. (Veleri, 2004, p.124)

Realmente sobre la mercancía vendida, el redactor de la norma no hace mención a la descripción, solo por praxis y costumbre jurídica mercantil, se reitera la necesidad de describir la mercancía en cantidad, tipo, peso, características propias.

En cuanto al precio, no opera lo dispuesto en el Artículo 134 del Código de comercio venezolanos, pues es inexorable que en el documento se precise un precio determinado, así como la cantidad recibida de manos del comprador o la parte que este le hubiere entregado al vendedor.

Como inferencia de lo anterior, el investigador deduce que en materia mercantil las exigencias establecidas por el legislador para que la factura sea de naturaleza mercantil son las siguientes:

- 1) Estar aceptada, vale decir firmada por el vendedor, pues es manera que tiene el comprador de oponer tal documento frente a las molestias que puedan generar terceros en cuanto a la propiedad de la mercancía.
- 2) Estar aceptada, vale decir firmada por el comprador, pues es la manera que tiene el vendedor de indicar el monto de lo adeudado por el comprador o el saldo del precio de la mercancía a favor del vendedor.
- 3) Indicación de la mercancía vendida, no estableciendo el legislador en detalle la precisión de lo que debe incluir esa instrucción.
- 4) Recibo del precio por parte del vendedor al pie del documento, siempre y cuando la compra fuera hecha al contado por el comprador.
- 5) Recibo de la parte entregada por el comprador al vendedor en ese acto, quedando claro que el remanente será el saldo adeudado a favor del vendedor.

6) Trascurso del término de ocho días que la ley otorga al comprador para la revisión y las respectivas observaciones de tal documento. En caso contrario, aceptación tácita de la factura.

Elementos indispensables de la factura en materia tributaria. La factura por ser un medio comprobatorio en materia legal mercantil, también es llamada a comprobar la existencia de relaciones jurídicas tributarias. De allí la importancia de esta figura jurídica dentro del derecho fiscal venezolano.

En Venezuela la presencia de impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta, e impuestos indirectos, como el IVA, ha generado que la Administración Tributaria, realice la tarea minuciosa de fiscalización de los referidos tributos, pues si bien es cierto, que parte de los ingresos fiscales que obtiene el Estado, derivan de estos dos grandes impuestos, no es menos cierto que la Administración Tributaria tenga la tarea de perfeccionar la recaudación de los mismos.

En todo caso, el mecanismo que materia fiscal se ha establecido para comprobar contablemente la existencia de operaciones gravables a través del IVA, es la factura, que constituye uno de los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario vigente. Empero, este documento precisa de una serie de características y requisitos que la ley especial en la materia establece de forma particular.

En este sentido, el Artículo 54 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado establece que los sujetos regidos por la referida ley en referencia, están obligados a emitir factura, siempre y cuando ocurran los supuestos de hechos previsto en el Artículo 3 de la referida ley.

Estas facturas deben inexorablemente, establecer en partida separada de la descripción de la operación o transacción, el impuesto indicado por la ley. Ello con la finalidad de poder evidenciar el valor unitario de la operación y si tal transacción es gravable o no por ley, así como el porcentaje aplicable.

Además, las facturas según la ley especial en la materia del IVA, deben atenerse al Artículo 57, vale decir, quien expresa los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplir las mismas y acotando que la Administración

Tributaria, deberá establecer la obligatoriedad de la facturación electrónica, dictando las disposiciones necesarias para permitir la emisión de este documento, consintiendo la facturación por medios no electrónicos sólo cuando existan limitaciones tecnológicas.

De la misma manera se extrae de la disposición legal en comento que la factura o documento electrónico deberá contener como requisitos indispensables:

a) Numeración consecutiva y única de la factura de que se trate, ello para poder distinguir en el caso de que existan en distintas áreas de un establecimiento, en más de un establecimiento o sucursal o fuera del establecimiento, por lo cual deberán emitirse las facturas con una numeración única y consecutiva, precedida de la palabra “serie”, seguida por los caracteres que la diferencien unas de otras. Verbigracia, si existen 3 sucursales de una empresa, cada una se identifica con una letra: A, B y C, por ello a cada factura le corresponderá la siguiente denominación “Serie A”, “Serie B” y “Serie C”, con la finalidad de poder identificar cada una de las tres sucursales.

b) La numeración de control debe ser correlativa y consecutiva, siempre y cuando se trate de documentos elaborados por imprentas autorizadas. Siendo los números de factura o documentos únicos y consecutivos, siguiendo el ejemplo presentado en el literal a, la numeración control estaría representada de la siguiente manera para las tres sucursales, Serie A Números de control 1-100 Números de factura o documento 1-100; Serie B Números de control 101-150 Números de factura o documento 1-100; Serie C Números de control 151-200 Números de factura o documento 1-100.

c) Nombre completo y domicilio fiscal del emisor siempre que se trate de una persona natural. Empero, en caso de ser una persona jurídica, comunidad de hecho, sociedad de hecho, consorcio establece la norma en comento que debe indicarse la denominación o razón social, así como el domicilio fiscal.

d) Número de inscripción del emisor en el Registro Único de Información Fiscal llevado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.

e) Nombre completo del adquirente y número de inscripción del emisor en el Registro Único de Información Fiscal del bien o receptor del servicio.

f) Especificación del impuesto y la alícuota aplicable en forma separada del precio unitario de la operación.

En consecuencia el investigador puntualiza que sea la factura por medios electrónicos o no, deben cumplirse los requisitos antes mencionados en caso contrario según lo estipula la norma en comento, se estará incumpliendo con lo previsto en la ley y consecuentemente dicho documento, no dará efectos a crédito fiscal alguno.

Definición de la factura electrónica. La factura electrónica es definida por autores españoles como: ... “un documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva su mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en la factura papel.” (Miller y Navarro, 2008, p.89).

En este sentido, el investigador comparte las ideas antes mencionadas, pues considera que la naturaleza jurídica de la factura no varía, debido a que el fin último del documento no se cambia o no se altera; la única modificación existente es lo que corresponde al sustentáculo que la soporta, que no es más que el formato en el que versa la información que contiene el documento.

De allí que, el investigador asevera que la factura electrónica tiene el mismo valor jurídico que su homóloga la factura tradicional, es decir, como medio probatorio del cumplimiento de los deberes formales de carácter tributario, posee la misma validez que la factura elaborada de manera tradicional o bajo un soporte papel, pues la finalidad de la misma no se altera.

Sin embargo, debe aclarar el investigador que para que ello suceda es necesario que ocurran tres circunstancias. La primera que, la legislación acepte la incorporación de este medio electrónico como soporte para el comprobante fiscal. La segunda que, se cumplan los extremos previstos en la ley. La tercera que, operen las condiciones de seguridad. Esta última circunstancia, deberían ser producto de la intervención de un tercero acreditado por el Estado para que realice la certificación del documento electrónico a través de la firma electrónica y encriptar a través de claves de seguridad

el documento electrónico o factura electrónica y de esta manera evitar violación del documento.

En apoyo a las aseveraciones anteriores, doctrinarios españoles definen la factura electrónica como “un conjunto de registros lógicos, almacenados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que documentan las operaciones empresariales o profesionales” (Viloria, Sánchez y Fraga, 2003, p. 9).

Es decir, los autores referidos conciben la factura como un grupo de anotaciones de carácter lógica que han sido plasmadas en un lenguaje ininteligible al ojo humano, pero si comprensible al introducir un procesamiento de datos y que en un todo facilitan el registro de las operaciones comerciales que realiza una empresa.

En este sentido, el investigador hace notar el hecho de que de la definición en comento, se precisa que la factura electrónica como documento responde a las exigencias establecidas en la legislación nacional para la figura del mensaje de datos, pues al disponer los autores que la factura electrónica contiene una información lógica que solo pueden ser leídas y apreciada por equipos electrónicos de procesamiento de datos, es por lo que el investigador deduce que el tratamiento dado es el mismo que procura la legislación venezolana para el mensaje de datos.

Así mismo, Villegas (2014, p. 77) define la factura electrónica como ...“un mecanismo de comprobación y respaldo jurídico-fiscal por medios electrónicos para la generación, transmisión y resguardo de los documentos fiscales de manera digital siempre observando los requisitos previos plasmados en la legislación del derecho objetivo México”.

Lo que es lo mismo, que este tipo de factura como figura jurídica es un medio de prueba y resguardo en materia fiscal para soportar una obligación tributaria en un sustentáculo digital, que permite la generación, transmisión y seguridad de lo incorporado como información comprimida por medio de un mensaje de datos siempre y cuando se cumplan los extremos previstos en la legislación que la contemple, pues el investigador considera que el autor referenciado, no debió

circunscribir tal documento electrónico a una legislación en particular pues ello, acarrea la obsolescencia legislativa de dicha figura jurídica tributaria.

Por ello, el investigador considera oportuno en este punto presentar una definición propia de lo que entiende como factura electrónica.

Al respecto, la factura electrónica debe entenderse como una figura jurídica emitida digitalmente que debe ser generada, almacenada y procesada a través de un programa de datos, que reconoce esta figura como documento electrónico y que debe contener todos los extremos previstos en la ley.

Véase que el investigador, recalca el hecho de que el sustentáculo que soporta la información es electrónico, pero ello no es suficiente para cambiar la naturaleza jurídica de esta figura.

Al respecto, si se toma en cuenta el principio de la inalterabilidad del derecho dentro del comercio electrónico, que considera: ... “los elementos esenciales del negocio jurídico no deben modificarse cuando el contrato se perfecciona por vía electrónica, ya que se trata sólo de un nuevo medio de representación de la voluntad negocial” (Rico, 2005, p.71), debe entenderse que la naturaleza de la factura se mantiene invariable frente a su homóloga la factura tradicional, pues solo se introduce a la praxis cartular un nuevo medio de representación como lo es el sustentáculo electrónico.

Por ello, la naturaleza jurídica de la factura electrónica, concatenada con lo dispuesto en el principio de equivalencia funcional del comercio electrónico, que dispone: “No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos” (Rico citando el Artículo 5 de la Ley Modelo de UNCITRAL de Comercio Electrónico, 2005, p.66), hace presuponer al investigador el hecho de que esta figura permite comprobar la existencia y registro de una información que está plagada de una serie de controles y medidas de seguridad que le dan confiabilidad al instrumento electrónico referente a una compra-venta, ya que como medio de prueba tiene validez y efectos jurídicos que repercuten en el ámbito mercantil y tributario.

Importancia de la factura electrónica en Venezuela. En materia del derecho cartular, importancia capital tiene la factura electrónica mercantil en Venezuela. Para el investigador dicho valor jurídico, está referido no sólo a conservar la naturaleza jurídica del documento en cuestión, sino a permitir la consolidación del mercado cambiario electrónico.

Dicho mercado permitirá la financiación en instrumentos mercantiles contemporáneos, como la factura electrónica emitida por empresas de todo tipo, que conseguirán dentro de la cesión de estos títulos desmaterializados una opción interesante en la cesión de estos títulos con la finalidad de obtener financiación de circulante en empresas, a través del uso del *factoring* o facturación electrónica.

En tanto que, la importancia de la factura electrónica dentro del derecho fiscal venezolano, radica para el investigador en la premisa de que exigir el uso de dicho comprobante, permitirá uniformar toda operación o supuesto de hecho que genere imposición indirecta y en consecuencia, se podrá incorporar un nuevo medio para determinar la obligación tributaria en Venezuela. Por tanto, se contribuirá efectivamente a través del pago del IVA realizado por medio de la factura electrónica, a los gastos y costos del Estado venezolano, que en otrora estuvieron excluidos y generaron evasión y elusión por parte de comerciantes.

Además, la importancia radica en el hecho de que en materia fiscal, el comerciante que lleve facturación, puede determinar o no su obligación tributaria tal como lo establece el Código Orgánico Tributario.

Vale decir, a través de la determinación del sujeto pasivo o autodeterminación que no es más que la declaración por el sujeto pasivo tributario, mediante formularios pertinentes que son llenados por ellos detallando los elementos relacionados al hecho imponible (según la base imponible y la alícuota), especifican y pagan su importe.; o bien, a través de una determinación mixta, que requiere de la actuación de la Administración Tributaria en cooperación del administrado.

Pero en ambos casos, la importancia de la facturación electrónica versa en el hecho de que en el supuesto en el que la Administración Tributaria proceda a la verificación de la información suministrada por el contribuyente o responsable para

determinar la obligación tributaria, dicha información sólo es verificable por los medios previstos en la ley.

Y en este sentido, como la ley del IVA permite la usanza de la factura electrónica, debe considerarse este medio, como idóneo para ser aportado dentro de los documentos necesarios para efectuar la determinación tributaria, sea que se dé la autoliquidación, o la determinación mixta, o sea que surja la necesidad por parte de la Administración Tributaria de determinar la obligación sobre base cierta, vale decir, con apoyo en los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo.

Ventajas de la facturación electrónica. Claramente definida la factura electrónica, es menester resaltar algunos de los beneficios que trae consigo el uso de esta nueva herramienta como lo es la factura electrónica, que al contrario del sistema tradicional de facturación permite: ... Otorgarle validez legal tributaria a la factura electrónica como medio de respaldo de las operaciones comerciales entre contribuyentes (...) es un objetivo fundamental que facilitará los procesos de negocios de los contribuyentes, mejorando la recaudación reducirá sustantivamente los costos de facturación y; facilitará el desarrollo del comercio electrónico; contribuyendo de esta manera a impulsar la agenda tecnológica y de modernización del país... (De vega y Borrero 2006, p.32)

De allí el investigador comparte la idea del autor, considerando que, dentro de las ventajas de la facturación electrónicas resaltan:

- Sirven como un mecanismo de demostración a través de medios electrónicos de las transacciones ocurridas entre los sujetos.
- Permite, la facilidad del proceso en las transacciones, vale decir se evidencia una disminución sustancial en los costes, y
- Facilita el avance y desarrollo tanto en el comercio como en el país.

Bases Legales

En lo que respecta a normativa tributaria en cuanto a legislación venezolana se refiere, se puede comenzar mencionando lo que indica la suprema norma, como lo es La Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, la cual consagra a través de ciertos principios establecidos en ella, la garantía de los derechos a los ciudadanos y entes de la República.

Es así, que se atribuye especialmente el Principio de Generalidad del Tributo, expresado a través del Artículo 133 de la supra antes mencionada, que nos indica que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Consecutivamente, se puede encontrar un segundo principio relevante, tal como lo es, el Principio de Progresividad y Capacidad Contributiva, expresado a través del Artículo 316, quien indica que: “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, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Y finalmente, se encuentra un tercer principio dentro de nuestra constitución de la República Bolivariana de Venezuela, como lo es el Principio de Legalidad y No Confiscatoriedad. El cual se expresa a través del Artículo 317 de la siguiente manera: “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. 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

Seguidamente, se puede observar el Código Orgánico Tributario en el cual se consagra todo el aspecto legal por el que se debe regir la materia tributaria nacional, manifestándose los sujetos que participan dentro de la administración, así como la creación, modificación, supresión o recaudación de todos los tributos exigidos por ley, incluyendo las exoneraciones, exenciones, y cualquier otro incentivo fiscal.

En este caso, se hace menester resaltar el Artículo 18 de la supra antes mencionada Ley, que indica “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

Y consecutivamente se encuentra el Artículo 19, quien nos señala que “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Es decir, se observa como en el ordenamiento legal venezolano se precisa de dos sujetos, tanto el Sujeto Activo como el Sujeto Pasivo, permitiendo esto, lograr detallar cuando nace realmente la obligación tributaria entre las partes, siendo el Artículo 13, del Código Orgánico Tributario, quien nos explica entonces que : “La obligación tributaria surge 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. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

Y es así como esto conlleva dentro de la misma normativa legal, antes mencionada, a establecer el Artículo 140, que indica que: “Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación

sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

No obstante, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como adoptar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración.
2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud.
3. Cuando el contribuyente, debidamente requerido conforme a la ley, no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.
4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo.
5. Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.
6. Cuando así lo establezcan este Código o las leyes tributarias, las cuales deberán señalar expresamente las condiciones y requisitos para que proceda”.

Consecutivamente indica a través de que sistemas se podría realizar la determinación ante la Gerencia Tributaria, es así entonces como el artículo Artículo 141 indica: “La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponible.
2. Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Artículo 142. La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presuntiva, cuando los contribuyentes o responsables:

1. Se opongan u obstaculicen el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización, de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones.

2. Lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

3. No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria, o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas.

4. Ocurra alguna de las siguientes irregularidades:

a. Omisión del registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones.

b. Registro de compras, gastos o servicios que no cuenten con los soportes respectivos.

c. Omisión o alteración en los registros de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.

d. No cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos.

5. Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, las cuales deberán justificarse razonadamente.

Parágrafo Único. Practicada la determinación sobre base presuntiva, subsiste la responsabilidad que pudiera corresponder por las diferencias derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

La determinación a que se refiere este artículo no podrá ser impugnada fundándose en hechos que el contribuyente hubiere ocultado a la Administración Tributaria, o no los hubiere exhibido al serle requerido dentro del plazo que al efecto fije la Administración Tributaria.

Ahora bien, en lo que concierne a facturación en cuanto a la normativa venezolana se refiere, hay que prestar atención específicamente en el Código de Comercio el cual no establece implícitamente una norma que regularice el comercio o facturación electrónica como tal, más sin embargo se pueden destacar ciertos artículos que poseen naturaleza mercantil instituidas para el comercio convencional y

que permiten matizar cómo se rige los deberes de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio, siendo estos:

Artículo 124: Las obligaciones mercantiles y su liberación se prueban:

- Con documentos públicos.
- Con documentos privados.
- Con los extractos de los libros de los corredores, firmados por las partes, en

la forma prescrita por el artículo 73.

- Con los libros de los corredores, según lo establecido en el artículo 72.
- Con facturas aceptadas.
- Con los libros mercantiles de las partes contratantes, según lo establecido

en el artículo 38.

- Con telegramas, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 1.375 del Código Civil.

Artículo 147: El comprador tiene derecho a exigir que el vendedor firme y le entregue factura de las mercancías vendidas y que ponga al pie recibo del precio o de la parte de éste que se le hubiere entregado. No reclamando contra el contenido de la factura dentro de los ocho días siguientes a su entrega, se tendrá por aceptada irrevocablemente

Seguidamente nos encontramos con la existencia de leyes, reglamentos y actos administrativos emanados por la Administración Tributaria Nacional. Siendo así en principio la Ley del Impuesto al Valor agregado y su Reglamento.

En ella se evidencia el principio en su Artículo 3, los causantes de hechos imponibles, siendo estos detallados de la siguiente manera: “Constituyen hechos imponibles a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.

2. La importación definitiva de bienes muebles.

3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.

4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.

5. La exportación de servicios.

Inmediatamente y con lo anterior expuesto, se encuentra aspectos que se relacionan directamente con la facturación, y es así como se expresa en el Artículo 54 que: “Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de esta Ley están obligados a emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. En ellas deberá indicarse en partida separada el impuesto que autoriza esta Ley.

Las facturas podrán ser sustituidas por otros documentos en los casos en que así lo autorice la Administración Tributaria.

En los casos de operaciones asimiladas a ventas que, por su Naturaleza no dan lugar a la emisión de facturas, el vendedor deberá entregar al adquirente un comprobante en el que conste el impuesto causado en la operación.

La Administración Tributaria podrá sustituir la utilización de las facturas en los términos previstos en esta Ley, por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer las características, requisitos y especificaciones que los mismos deberán cumplir.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes simplificados de facturación para aquellos casos en que la emisión de facturas en los términos de esta Ley, pueda dificultar el desarrollo eficiente de la actividad, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente.

En toda venta de bienes o prestaciones a no contribuyentes del impuesto, incluyendo aquellas no sujetas o exentas, se deberán emitir facturas, documentos equivalentes o comprobantes, los cuales no originan derecho a crédito fiscal. Las

características de dichos documentos serán establecidas por la Administración Tributaria, tomando en consideración la naturaleza de la operación respectiva

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 1.
Operacionalización de Contenido

Objetivos específicos	Variable	Indicador	Técnica
1. Enumerar las operaciones de <i>e-commerce</i> gravadas con IVA venezolano	Operaciones de <i>e-commerce</i> gravadas con IVA venezolano	El Sistema tributario – Concepto del sistema tributario – Definición del sistema tributario venezolano – Principios que rigen el sistema tributario venezolano – Estructura del régimen tributario venezolano. – Concepto de Tasas – Concepto de Contribuciones – Concepto doctrinal de impuesto Impuesto al valor agregado – Breves históricos – Concepto de IVA – Características del IVA venezolano – Sujeto activo de la relación jurídico tributaria en el IVA – Sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria en el IVA Comercio Electrónico – Definición del comercio electrónico – Tipos de comercio electrónico según el bien de que se trate – Supuestos de hecho llevados a cabo en operaciones de comercio electrónico gravados con IVA venezolano	Investigación documental
2. Comparar la figura de la factura electrónica con la factura tradicional.	Comparación de factura electrónica y tradicional.	– La factura – Definición de factura – Naturaleza jurídica de la factura – Elementos indispensable de la factura en materia mercantil – Elementos indispensables de la factura en materia tributaria – Definición de la factura electrónica – Importancia de la factura electrónica en Venezuela – Comparación de la factura electrónica y la factura tradicional	Investigación documental
3. Puntualizar los posibles factores que influyen en la no incorporación de la factura electrónica como medio de prueba para las operaciones gravadas con el IVA venezolano.	Posibles factores que influyen en la no incorporación de la factura electrónica como medio de prueba para las operaciones gravadas con IVA venezolano.	– Falta de plataforma electrónica automatizada por parte de la Administración Tributaria – Ausencia de normativa idónea – Problemas de acceso a las tecnologías de la información y comunicación	Investigación analítica

Fuente: Moreno E (2015)

Definición de Términos

Factura fiscal: es aquel documento que además de contener la información inherente a la operación comercial, cumple con los requisitos o condiciones establecidas por la Administración Aduanera y Tributaria, para soportar el gasto o el crédito fiscal.

Factura: documento o recibo entregado por el vendedor al comprador como prueba de que éste ha adquirido una mercancía determinada o recibido un servicio a un precio dado, y que representa, por lo tanto, un derecho de cobro a favor del vendedor, en el cual se especifican los datos personales de ambos, las características de los productos y servicios, así como la fecha y precio de la transacción.

Facturación Electrónica: es un mecanismo alternativo de comprobación fiscal de ingresos, egresos y propiedad de mercancías en traslado por medios electrónicos, el cual se incorpora a los esquemas tradicionales existentes, cuya particularidad es el uso de las tecnologías de la información para la generación de procesamientos, transmisión y resguardo de los documentos fiscales de manera cien por ciento digital.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Diseño de la Investigación

Metodológicamente el presente trabajo se ubicó en una investigación orientada en un paradigma cualitativo, tal como se infiere de Hernández, Fernández y Batipsta (2010), debido a que la misma se desarrolló, a través de la recolección de información y el análisis de datos no numérico.

Todo ello, bajo un diseño de investigación documental, tal como se deduce de Palella, S. Martinis, F. (2006), debido a que en esta investigación se recopiló la información presentada en diversas fuentes escritas en soporte papel y electrónicas, primarias y secundarias, elaboradas por doctrinarios extranjeros y patrios, para poder estudiar los factores que influyen en la imposibilidad de facturar electrónicamente las operaciones de e-commerce gravadas con el IVA venezolano.

Lo anterior configura una investigación analítica y de desarrollo conceptual, con apoyo de una amplia revisión bibliográfica.

De acuerdo a los objetivos planteados, la investigación es de tipo descriptiva tal como se infiere de Bavaresco (2006) y Hurtado (2008), debido que se permite mostrar un estudio con base a la indagación, comparación y razonamiento del material recopilado así como por la originalidad del estudio que permitirá reflejar el enfoque, criterios, conceptualizaciones, conclusiones y en general el pensamiento del autor.

A su vez se trata de un análisis descriptivo es decir, consiste en: ... “especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis...” (Danhke

(1998), citado por Hernández Fernández y Batipsta (2003), p.117) y se selecciona una serie de cuestiones y mide cada una de ellas independiente y así describir lo que se investiga.

Lo anteriormente señalado fue reforzado con el uso del análisis de contenido de naturaleza cualitativa, análisis comparativo y la construcción de sistemas de categorías, clasificación de casos, y síntesis. Ello permitió hacer un análisis inductivo para así cumplir con los objetivos planteados.

Técnicas e Instrumentos

Como base las características del presente trabajo, se establecieron categorías, para intentar dar solución a las interrogantes planteadas en la investigación y consecuentemente presentar una respuesta a los objetivos programados.

Para ello se reflexionó ordenando los datos y se resumió para enlazar la información encontrada con las bases teóricas de la investigación. De esta manera se construyeron conclusiones inductivas vinculadas a las variables, todo ello en función de las interrogantes planteadas.

Por ello, se tomó la información y se clasificó con el firme propósito de reunir y establecer la relación existente entre las categorías y los conocimientos que se dispone en relación al problema que se propone estudiar, enmarcado los factores que influyen en la imposibilidad de facturar electrónicamente las operaciones de *e-commerce* gravadas con el IVA venezolano.

Para ello se utilizó el análisis de contenido de naturaleza cualitativa, la observación documental, la lectura evaluativa y la técnica del resumen.

El análisis de contenido de naturaleza cualitativa, sirvió para clasificar la información recolectada para ello se siguió el análisis de contenido que es: ...“una técnica de investigación para hacer inferencias válidas y confiables de datos con respecto a su contexto” (Krippendorff (1980) citado por Hernández Fernández y Batipsta (2003, p.412).

En cuanto a la observación documental, se utilizó “como punto de partida en el análisis de las fuentes documentales, mediante una lectura general de los textos, se iniciará la búsqueda y observación de los hechos presentes en los materiales escritos consultados que son de interés para esta investigación” (Balestrini, 2002, p.152).

Sobre la lectura evaluativa, se utilizó la técnica tomando en cuenta que la misma es:

... esencialmente crítica, pues, no se trata sólo de comprender el pensamiento de un autor, sino de valorarlo. En ese sentido, se puede decir que la lectura que se realiza para la recolección de los datos tiene un carácter sumamente complejo, ya que la misma constituye el nivel más difícil que puede alcanzarse en la actividad de leer. (Alfonso, 1999,p.115).

En cuanto a la técnica de resumen, según el citado autor es entendida como “...la exposición condensada de un escrito en el cual se refleja fielmente las ideas expresadas en el texto original, su extensión es variable, pues puede referirse desde un párrafo hasta un libro” (Alfonso, 1999, p.117).

Como instrumento de refuerzo para facilitar la recopilación y clasificación de la información, se utilizaron recursos electrónicos de sistematización de la información, los cuales permitieron una mejor organización de la información extraída de las fuentes consultadas.

Clasificación, Análisis e Interpretación de la Información

Uno de los aspectos más resaltantes de esta investigación fue la clasificación de la información, ésta se realizará tomando en cuenta las preguntas de investigación, aspectos centrales de la demostración, para el logro de los objetivos.

Como se dejó expresado anteriormente, se partió de la lectura evaluativa, del resumen lógico y de la sistematización electrónica de la información. Los datos bibliográficos fueron clasificados en conjuntos parciales y subordinados, de acuerdo con la relación lógica que exista entre ellos, en tal sentido y como se afirmó con

anterioridad, ésta se materializó a través del análisis del contenido de naturaleza cualitativa.

En cuanto al análisis en general, se utilizó, ... “un proceso mediante el cual, usando un conjunto de informaciones pertinentes como elementos de juicio, raciocinamos con la finalidad de descubrir causas, efectos, cualidades, motivos, posibilidades, riesgos etc., como base para la acción o para el conocimiento de una situación” (Fernández (1997) citado por Alfonso (1999, p.146).

En tal sentido la información fue sometida a un análisis externo e interno. En cuanto al análisis externo se estudió:

... el contexto al cual pertenece el documento, a fin de precisar se autenticidad. Asimismo, busca determinar su resonancia (...) La autenticidad se refiere a la precisión de que un documento es exactamente lo que se supone y que su autor es el que figura como tal. La resonancia está referida al análisis de la influencia del documento” (Duverger (1974), citado por Alfonso, 1999, p.147)

Sobre la aplicación del análisis interno, se estuvo:

... referido al estudio del contenido. Se trata de un análisis de carácter racional y subjetivo. Se dice que es racional porque resume los rasgos fundamentales del documento contactándolos con sus aspectos secundarios y estableciendo una relación lógica entre las ideas. Tiene carácter subjetivo porque el que estudia el documento lo interpreta y, aun cuando esa interpretación pueda hacerse con la máxima objetividad posible, está condicionada por una serie de factores como son la ideología, talento, prejuicios, etc., del investigador” (Duverger 1974, citado por Alfonso, 1999 p.147).

Del análisis progresivo de la información estudiada surgieron las conclusiones, las cuales fueron evaluadas y perfeccionadas a través de un proceso de síntesis, lo cual se entiende como la recomposición de las partes o elementos de un todo que el análisis, para integrarlas en una unidad coherente y con sentido pleno, que condujeron a conclusiones finales, racionalmente fundamentadas.

Procedimiento de Investigación

1. Selección y delimitación del problema: El desarrollo de esta fase se llevará a cabo mediante una revisión de fuentes bibliográficas y documentales, aunado a la consulta de expertos para conformar un adecuado marco de referencia, el cual permitió precisar, delimitar, conceptualizar, formular el problema y definir los objetivos de la investigación.
2. Investigación sobre los aspectos teóricos del problema.
3. Recolección de la información. Esta se llevó a cabo a través de los siguientes pasos:
 - a) Sistematización y ordenamiento de la información
 - b) Procesamiento de las informaciones obtenidas de las fuentes.
4. Análisis e interpretación de la información:
 - a) En esta fase se aplicará el análisis de contenido y el análisis comparativo a la información producida en la investigación bibliográfica y documental.
 - b) Esta información también fue analizada de manera lógica y coherente, lo que implica de forma simultánea y combinada, es decir, por inducción y deducción, que fue la forma como se percibió el objeto de estudio.
 - c) Del análisis que se realizó, surgieron las conclusiones.
5. Finalmente se elaboró, revisó y entregó el informe monográfico final para su evaluación.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE INFORMACIÓN

Objetivo 1: Determinar las Operaciones de *e-commerce* Gravadas con IVA Venezolano.

Interpretación:

Para poder precisar las operaciones de comercio electrónico gravadas con IVA venezolano, es menester tomar en consideración las apreciaciones realizadas en líneas superiores en cuanto al comercio electrónico.

Al respecto, el investigador considera necesario traer las apreciaciones más resaltantes del comercio electrónico. En tal sentido, el comercio electrónico debe ser considerado como una mecanismo transaccional novedoso, entre dos partes que excluye en principio la presencia física de los contratantes, y exalta las características del derecho mercantil contemporáneo, vale decir, rapidez, seguridad, operaciones en masas y para las masas.

Así mismo el investigador, supone necesario reflexionar acerca de las modalidades del comercio electrónico según el objeto de la operación.

En este orden de ideas, vale mencionar que si se comercia un objeto material, tangible, corporal, apreciable por medio de los sentidos, se está en presencia de comercio electrónico indirecto u off-line, y de esta modalidad destaca el investigador que el comercio se bifurca entre dos etapas o momentos.

Una primera etapa, llevada a cabo por los mecanismos o herramientas electrónicas necesarias para realizar la oferta, la aceptación y el pago, empero, la entrega del bien o del servicio, se realiza de manera tradicional es decir, por medio de

la presencia física o tangible de la operación, para dar cabida a una segunda etapa en la que se verifica el comercio tradicional.

En tanto que, si se comercia con un objeto inmaterial, intangible e incorporal, se está en presencia del comercio electrónico directo u *on-line*. Destaca en este tipo de comercio, que cada una de las etapas de la contratación se realizan única y exclusivamente por medio de las herramientas electrónicas. Es decir, a través de las TIC se lleva a cabo todos los momentos o etapas donde se verifica el acto de comercio: la oferta, aceptación, el pago la entrega del bien inmaterial, intangible e incorporal por medio de la cesión de derechos y de uso. La cesión de uso, según Buitrago (2014):

...es una figura jurídica representada a través de un contrato que permite que, el cedente le transfiera al cesionario una concesión, permiso o autorización de usanza, de un determinado derecho a cambio de que éste, pague una cantidad de dinero al cedente (p.163).

De allí que, el investigador destaque que la cesión de uso, es un mecanismo formal que permite transferir a un tercero, a cambio de una cantidad de dinero, el uso y disfrute de un derecho y consecuentemente ambos (cedente y cesionario) obtendrán un beneficio. Ello en virtud, de que en el comercio electrónico directo, al no poder obtenerse el bien de manera material, corporal o tangible, solo se podrá realizar operaciones por medio de la referida figura, con lo cual se verifica un servicio y no la entrega material de un bien.

En relación a determinar las operaciones de *e-commerce* gravadas con IVA venezolano, es menester vincular las operaciones establecidas como supuestos de hecho que pueden ser gravadas con IVA venezolano. Para ello se tomó en consideración el objeto como modalidad para clasificar si se está en presencia de comercio electrónico directo u *on-line* o comercio electrónico indirecto u *off-line*.

Hechas estas primeras consideraciones, el investigador aclara que las operaciones previstas en la ley que regula la materia, no definen expresamente cuales pueden llevarse a cabo a través de medios electrónicos o no.

En tal sentido, considera el investigador necesario particularizar cuales de los supuestos de hechos establecidos en la ley, se pueden llevar a cabo a través de comercio electrónico directo y comercio electrónico indirecto. Al efecto, la enunciación establecida por parte de la doctrina nacional abanderada por Candal (2009) expone como los supuestos de hechos gravados con IVA los siguientes:

- Venta de bienes muebles corporales cuando éstos se encuentren situados en el país.
- Retiro o desincorporación de bienes muebles, tanto del activo fijo como del inventario de mercancías, realizado por los contribuyentes del impuesto, cuando los bienes se encuentren situados en el país.
- Importación definitiva de bienes muebles que se gravará cuando tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.
- Prestación de servicios independientes dentro del país y provenientes del extranjero.
- Venta de exportación de bienes corporales (p. 204).

En cuanto al primer supuesto, referido a la venta sobre bienes muebles corporales dentro del territorio de la República. Este supuesto se ha entendido en la doctrina como una venta con características de objeto material, tangible y corpóreo.

Al efecto, solo puede llevarse a cabo la referida operación a través de comercio electrónico indirecto. Es decir, que el bien responda a las características propias de las operaciones que se efectúan a través de comercio tradicional y porque no de comercio electrónico indirecto. Por ello el sujeto receptor del bien, debe aceptar de manera física, tangible y material el objeto de la operación de venta dentro del territorio nacional.

En referencia al segundo supuesto: “retiro o desincorporación de bienes muebles”, ha de indicarse que se refiere a bienes muebles que en primer momento forman parte del inventario de una organización, y que deben salir efectivamente del control de la empresa. En caso contrario, si el bien es utilizado o reusado se estaría en presencia de un autoconsumo. Sol (2004) señala que: ...“el autoconsumo es la utilización por la empresa de sus propios productos para el giro normal de ella misma” (p.111).

Además, debe tratarse de bienes muebles situados dentro del territorio nacional, y a ellos se les aplica el razonamiento establecido para el supuesto anterior, es decir, bienes muebles, que responden a las particularizaciones de: materiales, tangibles y corporales, y por ello solo son objeto de comercio electrónico off-line o indirecto.

En cuanto al tercer supuesto mencionado por Candal: “la importación definitiva de bienes muebles que se gravará cuando tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas”, debe aclararse que el bien objeto de la importación es un bien mueble. Sol (2004) en este tenor dispone: ...“son adquisición de bienes procedentes de un país extranjero” (p.119).

De allí que, esta operación solo sea posible a través del comercio electrónico indirecto u off-line. Ello a razón de que, el bien importado es tangible e ingresa de forma física a la aduana nacional.

En referencia al cuarto supuesto, “prestación de servicios independientes dentro del país y provenientes del extranjero”, debe hacer notar que se caracteriza por: la existencia de una obligación de hacer, a cambio de la entrega de cantidades de dinero, y que dicha prestación de servicio se dé a favor de un tercero. A razón de ello, tanto la Ley del IVA como el reglamento, estipulan de manera pormenorizada los supuestos que corresponden a esta operación.

En relación a lo anterior, se hace necesario bifurcar dos tipos de servicios. El que se presta de manera física y el servicio que no. En este sentido, las operaciones llevadas a cabo por medios físicos, van a responder a las concepciones tradicionales de los actos de comercio establecidos por el redactor del Código de Comercio de 1955.

En tanto, las operaciones realizadas a través de medios no físicos, responden a la concepción novedosa de actos de comercio digital-virtual. Ello a razón del objeto intangible e incorporeal.

En tal sentido, la prestación de servicio que se lleve a cabo de manera material, va a responder a las exigencias del comercio electrónico off-line o indirecto. Empero, si la prestación de servicio versa en bienes incorporeales, intangibles e inmateriales,

apertura una nueva gama de operaciones que responden a las exigencias del comercio electrónico directo u on-line.

El redactor del Artículo 4 numeral 4 de la Ley del IVA, presenta unos visos que hacen interpretar que esas operaciones llevadas a cabo como prestación de servicios encuadran dentro de la tipología expresada como bienes intangibles, inmateriales e incorporeales.

Al efecto, el redactor de la norma hace mención a la cesión de uso de bienes incorporeales como: “marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales entre otros y demás que forman parte en la legislación venezolana sobre propiedad industrial, comercial, intelectual, o de transferencia tecnología.”

En este sentido, Buitrago (2014) expresa que: ... “la cesión de derechos incorporeales como la cesión o licencia de uso de programas de computación, software o servicios tecnológicos (p.170)”;

forman parte de los supuestos de hecho que engloban la figura jurídica referida a la cesión de uso. Por ello, debe considerarse que el objeto vinculado a esa figura jurídica no es otro que los bienes incorporeales, intangibles e inmateriales no transmisibles físicamente.

En cuanto al quinto supuesto referente a la “venta de exportación de bienes corporales”, debe hacerse la misma reflexión realizada en los primeros tres supuestos. Vale decir que se refiere a un bien mueble, material, tangible y corporal con la diferencia que el supuesto exige el bien salga del territorio nacional. Al efecto, este supuesto puede materializarse a través del comercio electrónico indirecto u off-line.

Objetivo 2: Comparar la Figura de la Factura Electrónica con la Factura Tradicional

Interpretación:

Para realizar una comparación entre la factura tradicional y la factura electrónica, considera el investigador necesario hacer hincapié en algunos aspectos

fundamentales. Estos aspectos a saber son: la naturaleza jurídica y validez de la factura, el sustentáculo en que se soporta y su utilidad.

En materia mercantil y en materia fiscal, se puntualizó que si bien es cierto, la factura es un título, el mismo debe ser entendido como ejecutivo, pues en ambas materias se es necesario el cumplimiento de todos los aspectos formales de la factura, para que la misma posea efectos jurídicos. En este punto, pondera el investigador las definiciones de factura tradicional y factura electrónica presentadas por los autores consultados y que considera más interesantes.

Al efecto, el investigador expone y comparte la postura presentada por Barboza (2007) en referencia a la factura de carácter tradicional. En este sentido, no puede desconocerse de ninguna manera que la factura sea mercantil o fiscal tradicional vale decir en soporte papel, “es un documento privado” y como tal, tiene dentro del derecho validez por sí misma.

De la misma manera, frente a las diferentes definiciones de factura electrónica, la definición presentada por Miller y Navarro (2008), dispone que es: ...“un documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva su mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en la factura papel. (p.89)”. Ello significa que, la factura electrónica es un documento tributario, que reemplaza al documento físico papel. En este caso, ambos autores concretan que no por ello se pierde el valor legal que posee la factura en formato o soporte papel, pues tal como lo contiene la definición “conserva el mismo valor legal”.

Hechas estas precisiones, a modo general, cabe realizar la precisión respecto a la naturaleza jurídica de la factura. En este tenor, el investigador comparte la postura de que la naturaleza jurídica de la factura, es eminentemente ejecutiva. Por el hecho de ser presentada en juicio civil como instrumento fundamental de una demanda o pretensión. Ello de conformidad, con lo establecido en el Código de Procedimiento Civil venezolano Artículo 644 que es del siguiente tenor: ...“Son pruebas escritas suficientes a los fines indicados en el artículo anterior: los instrumentos públicos, los instrumentos privados, las cartas, misivas, admisibles según el Código Civil, las

facturas aceptadas, las letras de cambio, pagarés, cheques y cualesquiera otros documentos negociables.”

La previsión establecida en el Artículo 644 del Código de Procedimiento Civil venezolano, estipula que es prueba escrita suficiente, la factura aceptada y cualquier otro documento negociable. Dentro de los documentos negociables contemporáneos mercantiles, vale mencionar el *factoring* electrónico, o, cesión de facturas electrónicas. Según Jijena (2010) el *factoring* electrónico da la posibilidad de: ...“realizar en forma electrónica, mediante la red Internet y los mecanismos de firmas y certificados digitales, la compra y venta de los créditos de que da cuenta el título factura. (p.19)”

Así mismo, debe recalcar el postulado que establece el Artículo 5 de la Ley Modelo de UNCITRAL que estipula: “No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos”.

Por tanto, se asume que la factura tradicional como la factura electrónica, deben ser consideradas como un instrumento fundamental que tiene fuerza y plenos efectos jurídicos, siempre y cuando se cumpla con las exigencias o extremos formales contentivos en la ley respectiva para la figura jurídica de factura.

Hechas estas primeras consideraciones, el investigador confronta ambas figuras (factura tradicional y factura electrónica) y puntualiza que no existe discrepancia o contradicción alguna, en lo que refiere a la naturaleza jurídica de la factura tradicional o electrónica. Ambas son y deben ser tratadas, como un documento escrito. Tienen según su naturaleza jurídica, pleno valor. Ello, siempre y cuando reúna las exigencias establecidas en la ley.

Como se visualiza, la justificación otorgada a la naturaleza jurídica de la factura tradicional y la factura electrónica, parte de considerar a la factura como un documento escrito.

Por otra parte, la factura tradicional, según lo establecido en el Artículo 124 del Código de Comercio venezolano requiere de la aceptación, sin indicar el legislador, si

la aceptación debe ser expresa o tácita. Entre tanto, el Artículo 147 del Código de Comercio establece la aceptación tácita.

En este sentido, el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, en sentencia 537 de fecha 08/04/2008 (Expediente N° 07-0699), sostuvo que:

Juzga esta Sala que la demostración del recibo de la factura por la compañía, aun cuando no haya sido firmada por persona capaz de obligarla, puede conducir al establecimiento de su aceptación tácita, cuando no se haya reclamado contra su contenido dentro del lapso que establece el artículo 147 del Código de Comercio, sin que tenga relevancia alguna el hecho de que en la factura se halle algún sello o inscripción con la frase.

Contrastando el contenido del Artículo 147 del Código de Comercio venezolano que establece del que se desprende que recibida la factura por la empresa, si ésta no reclama “dentro de los ocho días siguientes”... “se tendrá por aceptada”, y el contenido del Artículo 124 del Código referenciado que dispone: “Las obligaciones mercantiles y su liberación se prueban: ...Con facturas aceptadas”, en concordancia con el antes mencionado fallo del Tribunal Supremo de Justicia, es por lo que el investigador infiere que, es incorrecto afirmar que no surge obligación de pagar la factura por haberla recibido con la expresión sin aceptar su contenido.

Entre tanto, el Artículo 57 de la Ley del IVA dispone que la factura o documento electrónico, deberá contener como requisitos indispensables:

- a) Numeración consecutiva y única de la factura de que se trate, ello para poder distinguir en el caso de que existan en distintas áreas de un establecimiento, en más de un establecimiento o sucursal o fuera del establecimiento, por lo cual deberán emitirse las facturas con una numeración única y consecutiva, precedida de la palabra “serie”, seguida por los caracteres que la diferencien unas de otras.
- b) La numeración de control debe ser correlativa y consecutiva, siempre y cuando se trate de documentos elaborados por imprentas autorizadas. Siendo los números de factura o documentos únicos y consecutivos.
- c) Nombre completo y domicilio fiscal del emisor siempre que se trate de una persona natural. En caso de ser una persona jurídica, comunidad de hecho, sociedad de hecho, consorcio establece la

norma en comentario que debe indicarse la denominación o razón social, así como el domicilio fiscal.

- d) Número de inscripción del emisor en el Registro Único de Información Fiscal llevado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
- e) Nombre completo del adquirente y número de inscripción del emisor en el Registro Único de Información Fiscal del bien o receptor del servicio.
- f) Especificación del impuesto y la alícuota aplicable en forma separada del precio unitario de la operación.

Por tanto, como deriva de lo expuesto, se ha de tener presente para la comparación de la factura como documento escrito, que no es requisito *sine qua non*, para la validez de la factura tradicional, ni para la validez de la factura electrónica la firma autógrafa. Por ello no existe discrepancia alguna en cuanto a la validez de la factura, por no contar con una firma autógrafa.

Por otra parte, la factura tradicional ha sido emitida y soportada en formato papel, creando un documento escrito privado. A diferencia de, la factura electrónica que requiere como documento electrónico del soporte digital del cual hacen mención Miller y Navarro (2010) al señalar: ...“un documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel” (p.89).

Por tanto, como deriva de lo expuesto, se evidencia un contraste en cuanto al sustentáculo de la factura tradicional, con la factura electrónica.

Por lo contrario, en lo que se refiere a la determinación de la obligación tributaria, el Código Orgánico Tributario venezolano nada dispone distinto a la factura electrónica. Por tanto, se asumen las mismas consideraciones realizadas en páginas anteriores de esta investigación, en referencia a la determinación de la obligación tributaria, llevada a cabo por: auto-determinación, determinación mixta y la determinación de oficio.

Por otra parte, en cuanto a la utilidad que brinda la utilización de factura ya sea de manera tradicional o en su nueva forma electrónica, se debe hacer énfasis frente a la definición presentada por Enriquez, 1990 en la que dispone que la factura

tradicional es un “Documento que se expide para hacer constar una venta (...) las condiciones convenidas, la cantidad, descripción, precio e importe total de lo vendido. (p.57). Aunado a esto que no solamente se estará en presencia de una venta, sino que también puede ser de la prestación de un servicio dentro del territorio nacional.

De la misma manera y en función a lo expuesto por autores como Viloria, Sánchez y Fraga, 2003, quienes disponen referencia a la factura electrónica “un conjunto de registros lógicos (...) que documentan las operaciones empresariales o profesionales” (p.9).

Fundadas estas precisiones, cabe destacar que respecto a la utilidad de la factura tradicional como la factura electrónica recae en que ambas sirven como un elemento claro, preciso y fehaciente que demuestra las condiciones convenidas entre los sujetos, ya que desglosa el coste del bien o servicio a adquirir, además de probar la realización de la operación y los términos en que se llevó a cabo, ya sea una venta, o prestación de servicio.

Siendo así estas facturas los documentos o comprobantes que reconocerán el nacimiento de un hecho imponible, el cual permitirá establecer los deberes tributarios necesarios, como lo es el pago del Impuesto al valor agregado.

Por tanto, se asume que la factura tradicional continúa con su utilidad principal, como se ha dejado plasmado a lo largo del texto, el cual es ser considerada como un instrumento con plenos efectos jurídicos y tributarios, pero haciendo énfasis en contraposición con la figura de factura electrónica, que además de mantener el mismo efecto jurídico, se origina igualmente como un mecanismo de demostración a través de medios electrónicos de las transacciones ocurridas entre los sujetos, observando la presencia de una nueva forma de contribución en la parte tributaria, pues a través de ésta, se impedirá la evasión y/o elusión por parte de los contribuyentes que anteriormente estuvieron exceptuados de la misma o no realizaban la facturación de manera tradicional.

Finalmente el investigador hace énfasis en cuanto a la utilidad que traería consigo específicamente la facturación electrónica, pues en Venezuela actualmente la

mayoría de las operaciones son evidenciadas a través de facturación tradicional. Es por ello que en este punto, se hace menester resaltar de manera precisa y lacónica si se llegara a implementar definitivamente la posibilidad de facturar electrónicamente en Venezuela, la misma consentiría como utilidad:

- Procesos Administrativos más rápidos y eficientes, empezando desde la disminución de gastos, o mejor dicho reducción de costos dentro de las organizaciones o por parte de los contribuyentes, puesto que se ahorrara la cantidad de uso de papel, ya que no se requiere imprimir talonarios en original y copias, si no por el contrario, estos serían almacenados en modo magnético o archivos digitales dentro de cada PC.

- Se colabora intrínsecamente con el medio ambiente al consumir menos papel.

- Del mismo modo, estaremos en presencia de trámites más rápidos y ágiles en cuestiones de segundos, pues todo acto se haría de forma inmediata, cómoda y segura a través de las TIC.

www.bdigital.ula.ve

Objetivo 3: Puntualizar los Factores que Influyen en la Imposibilidad de Facturar Electrónicamente las Operaciones de *e-commerce* Gravadas con el IVA Venezolano

Interpretación:

Para indicar los factores que influyen en la imposibilidad de facturar electrónicamente, el investigador, precisa de manera particular los siguientes:

Falta de plataforma electrónica automatizada por parte de la Administración Tributaria, para todos los contribuyentes del impuesto bajo estudio: esto significa, ausencia de un sistema o *software*, que soporte a todos los contribuyentes del impuesto al valor agregado; debido a que no existe el desarrollo de programas informáticos por parte del gobierno venezolano, que alojen a todos los posibles usuarios del sistema electrónico.

Vale decir, en el país y en el especial en lo que concierne a la Administración Tributaria, no se evidencia, práctica alguna para impulsar y materializar el contenido referente a la puesta marcha del escenario tecnológico, que englobe la posibilidad de facturación electrónica para todos los contribuyentes. Es decir, sean los mismos pequeños, medianos o grandes empresarios, o sean simplemente personas naturales que estén dentro de los supuestos previstos en la Ley.

Considerando el investigador por tanto, que esa reforma a la Ley, es letra muerta, puesto que en la actualidad no existe un contexto idóneo para llevar a cabo la facturación por medios electrónicos, como si ocurre en otros países de avanzada tecnológica como España, México, Chile y Estados Unidos, entre otros.

Ausencia de normativa idónea. Aún y cuando el Artículo 57 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, plasma que la figura de la factura debe ser obligatoriamente de manera electrónica, no ha existido avance legislativo que evidencie de parte de la Administración Tributaria las disposiciones necesarias para permitir la emisión de este documento. Vale decir, las características, requisitos, formalidades y especificaciones que debe poseer este tipo de documento por medio electrónicos, así como validez de la factura y programa de *software* acreditado por la Administración Tributaria; como si ocurría para empresas facturación masiva como Movistar, telefonía básica, líneas aéreas, agencias de viaje, servicios de electricidad, agua potable, gas, aseo urbano, además de aseguradoras, difusión de tv por suscripción, internet y aquellas que emitan beneficios de alimentación. Establecida en la providencia 0032 de No, 40.488 del 02/09/2014, la cual Regula la utilización de medios distintos para la emisión de facturas y otros documentos por los prestadores de servicios masivo. Por tanto, la facturación por medios no electrónicos sigue vigente por la ausencia legislativa y no por la excepción establecida en el artículo en comento que dispone que, excepcionalmente se podrán emitir documentos por medios no electrónicos cuando existan limitaciones electrónicas.

Problemas de acceso a las tecnologías de la información y comunicación. El investigador considera que aun y cuando, en el siglo llamado siglo de la información, parece increíble que existan personas que no tengan acceso a las tecnologías de la

información y la comunicación. Ello se debe a limitaciones como: a) la banda ancha aún no llega a todos los rincones de Venezuela, por carecer de los mecanismos necesarios para implementar la misma; b) el elevado costo de la vida en la actualidad hace imposible que, en este caso los pequeños contribuyentes y en alguno casos medianos, puedan disponer de equipos computarizados y electrónicos que permitan llevar a cabo estos *software* especializados, como por ejemplo la facturación electrónica; c) la falta de apoyo por parte del Estado en el desarrollo tecnológico en el país.

www.bdigital.ula.ve

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Primera: En cuanto al objetivo referente a Determinar las operaciones de e-commerce gravadas con IVA venezolano, se deduce que no todos los supuestos de hecho previstos en el Artículo 3 y 4 de la Ley bajo estudio, pueden ser llevados a cabo por medios de operaciones electrónicos. Para que ello ocurra, se concluye que es necesario que las operaciones cumplan con la característica principal de ser realizadas por comercio electrónico on-line o directo. Por ello, solo será aplicable en operaciones en las que se evidencie la cesión de derechos de servicios tecnológicos, que hace referencia al supuesto número cuatro, referido a la Prestación de servicios independientes dentro del país y provenientes del extranjero.

Segunda: En cuanto al objetivo de comparar la figura de la factura electrónica con la factura tradicional, se deduce que ambas figuras mantienen su naturaleza, validez y finalidad. Empero, solo difieren en el sustentáculo en el que están soportadas, por lo que las facturas realizadas por medios tradicionales y las soportadas en medios electrónicos tienen la misma eficacia y eficiencia jurídica.

Es por ello que debe concientizarse de la importancia de las nuevas herramientas que ofrece las tecnologías de la información, pues a partir de ellas se debe crear una nueva cultura global que permita manejar fácilmente dichas formas, empero la facturación electrónica, la cual requiere de mayores conocimientos para apreciar sus características y beneficiar al máximo la usanza que puedan derivar de ellas.

Tercera: en cuanto al objetivo número 3 referente a la imposibilidad de facturar electrónicamente, el investigador deduce que existen factores que depende de la Administración Tributaria y de las políticas de Estado, que entorpecen y obstruyen la posibilidad de facturar electrónicamente dentro de las cuales cabe mencionar: Falta

de una Plataforma electrónica, Ausencia de normativa legal idónea, y Problemas de acceso a las tecnologías de la información y la comunicación.

Aunque no son estas las únicas, es importante resaltar igualmente:

- En cuanto a la administración tributaria, la falta de implementación de la factura electrónica mediante el diseño de normas y políticas de desarrollo tecnológico, promoviendo el uso de las TIC, así como estableciendo las especificaciones y formalidades que deben llevarse a cabo para el uso idóneo de las mismas.

- Falta de un sistema eficiente, dinámico y flexible, que atienda a las características particulares de las operaciones de comercio electrónico. Permitiendo el desarrollo de las mismas y permitiendo adecuarse a su naturaleza cambiante.

No obstante a lo anteriormente mencionado, es importante matizar de manera general, el desarrollo vertiginoso que han experimentado las operaciones de comercio por vía electrónicas, empero de ello, se hace casi obligatorio el uso considerable de una norma, política o figura que permita facturar de manera electrónica para todos los contribuyentes del Estado, pues situación está de no ser reconocida por el legislador, se convertiría en un imponente escape de ingresos para el país, con los que se perdería de un mayor beneficio para la distribución de las necesidades del Estado venezolano.

Finalmente se resalta que la facturación electrónica será un hecho real y total en los próximos años, pues en definitiva, estas nuevas herramientas que nos ofrecen las tecnologías de la información y la comunicación, reflejan la importancia de quienes entienden el valor de desafiar y creer en el futuro, logrando simplificar la vida de todos los seres humanos que integran el sistema venezolano.

Recomendaciones

- Solicitar la garantía de la autoría de la firma electrónica como condición de seguridad de la factura, a través de la intervención de un tercero acreditado por el Estado para que realice la certificación del documento electrónico a través de la firma electrónica.

- Crear las normas que establezcan las características, requisitos, formalidades y especificaciones que debe poseer este tipo de documento por medio electrónicos, para que el contribuyente no encuentre un vacío legal; (elusión).

- Crear una plataforma o software, adecuado, simple y actualizado que soporte todos los contribuyentes del impuesto al valor agregado evitando obsolescencias tecnológicas. Permitiendo una infraestructura electrónica actualizada que permita hacer cara a nuevas particularidades de hacer negocios como lo son las operaciones de comercio electrónico, y en específico a aquellas operaciones on-line o directas, en vista de que estas visten mayor dificultad a la hora de emplear un control fiscal.

- La facturación electrónica constituye una nueva forma de utilizar las tecnologías de la comunicación y la información, pero es preciso que los costes para la implementación de estos nuevos sistemas sea razonable para que cada uno de los contribuyentes que integran la administración tributaria, puedan tener rápido acceso a este servicio.

- Apresurar el proceso de implementación de facturación electrónica en el país, puesto que proporcionaría muchos beneficios económicos, así como sociales, tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes de la administración tributaria, proporcionando mayor eficiencia en las operaciones realizadas a través de comercio electrónico.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alfonso, I. (1999). *Técnicas de investigación bibliográfica*. Caracas: Contexto
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (2004). *Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. En Clasificación de los impuestos y el impuesto tipo valor agregado*. Caracas: Autor. (Asociación Venezolana de Derecho Tributario)
- Autores Venezolanos. (2000). *Diccionario jurídico venezolano D&F*. Tomo III. Caracas: Ediciones vitales 2000 C.A.
- Bavaresco, A. (2006). *Proceso metodológico en la investigación (Cómo hacer un Diseño de Investigación)*. Maracaibo, Venezuela: Universidad del Zulia.
- Buitrago M., (2014). *Hechos generadores del impuesto al valor agregado en el comercio electrónico on-line en Venezuela*. Revista Heurística No 17 (Enero-Diciembre 2014), Fundación AMIHEDURE (pp. 154-171).
- Buitrago, M., (2014). *Aspecto espacial del prestador y receptor sin establecimiento físico, en operaciones de comercio electrónico on-line gravadas con IVA venezolano*. Tesis de especialista no publicada, Universidad de Los Andes, Mérida.
- Cabanellas, G. (1989). *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. 21ra ed. Tomo VIII. Buenos Aires: Heliasta:
- Cabanellas, G. (1989). *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. 21ra ed. Tomo IV. Buenos Aires. Heliasta:
- Código Orgánico Tributario. (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, No 6.152 (Extraordinario)*, noviembre, 18, 2014
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Gaceta oficial de la República de Venezuela, N° 5.453 (Extraordinario)*, de fecha 03 de marzo de 2000, con enmienda publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908, en edición Extraordinaria, febrero, 19, de 2009
- Decreto con Rango Valor y Fuerza que establece el Impuesto al Valor Agregado (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, No 6.152 (extraordinario)*, noviembre, 18, 2014.

- Enríquez, R. (1990). *Léxico Básico del Contador*. México D.F.: Trillas:
- Ferreiro. (1996). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid; España: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- Flores, E. (2001). *El Derecho Tributario y su perspectiva actual*. Táchira: Ediciones Universidad Católica del Táchira.
- Foroung, C., (1990). *Derecho Financiero*. 4ta ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma:
- García, C. (1996) *Derecho Tributario*. Tomo 1. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Gómez P. (2010). *El gobierno electrónico en el municipio venezolano. El Gobierno Electrónico en Venezuela. Balance y perspectivas*. Colección de Textos de la Comunicación: San Cristóbal. pp. 70-84
- Gutiérrez J., (2014). *Medios probatorios de las operaciones comerciales electrónicas en la legislación venezolana*. Tesis de especialista no publicada, Universidad de Los Andes, Mérida.
- Hernández J. (2008). *Introducción al derecho*. Caracas: Legis Editores.
- Hernández, R, Fernández, C. y Batista, P. (2003) *Metodología de la Investigación* (3era ed.) México: McGraw-Hill
- Hurtado de B., J. (2008). *El proyecto de investigación: comprensión holística de la metodología y la investigación*. 6a. ed., Caracas: Sociedad Internacional de Investigación Holística.
- Jijena R. (2010). El factoring electrónico. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXVII* (2do semestre 2006), pp. 105-124.
- Jurisprudencia. Tribunal Supremo de Justicia. Extractos. Sentencia N° 537 de Sala Constitucional, Expediente N° 07-0699 de fecha 08/04/2008 <http://historico.tsj.gob.ve/jurisprudencia/extracto.asp?e=5209>. Extraído: diciembre, 29 de 2015.
- Millet D, y Navarro A. (2008). Facturación electrónica: la búsqueda de la eficiencia y la productividad. *Revista Partida Doble*. (No. 197) pp. 88-95.
- Moya, M. (2003). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3era ed., Caracas: Mobil Libros:
- Palella Stracuzzi, S. (2006). *Metodología de la investigación cualitativa*. 2da ed. Caracas; Venezuela: FEDUPEL.

- Paredes, C. (2003). Definición y Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado. *Revista de Derecho Tributario*, 98, 7-68.
- Peña (2009). Legislación fiscal. Estructura Obligatoria Tributaria. Fecha de Consulta; 21 de julio de 2015. Disponible en: <http://yennvvelpena.blogspot.com/2009/08/estructura-obligacional-tributaria.html>
- Real Academia Española. (2001). Diccionario de la lengua española (22.a ed.). Madrid, España: Autor.
- Rico, M. (2005) *Comercio Electrónico Internet y Derecho*. (2.a. Ed). Caracas: Legis editores.
- Sainz de B. F., (1990). *Lecciones de Derecho Financiero*. 8va ed. Universidad Complutense de Madrid: Madrid.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2011). Manual de trabajos de grado de especialización y maestría y tesis doctorales. (4ta ed) Caracas: Autor.
- Veleri, P. (2004). *Curso de derecho mercantil*. Ediciones Liber: Caracas.
- Villegas J., (2014). Comprobantes fiscales digitales y facturación electrónica. *Revista Derecho y Tecnología N 15* (Enero-Diciembre 2014), pp. 71-84.
- Villegas, H., (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8va ed., Buenos Aires: Astrea.
- Zambrano, F. (1997). *Glosario Mercantil*. Tomo I. Caracas: Editorial Atenea.
- Zambrano, F. (1997). *Glosario Mercantil*. Tomo II. Editorial Atenea: Caracas.