

## HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO *ON LINE* EN VENEZUELA

### OPERATIVE EVENTS FOR THE VALUE ADDED TAX ON E-COMMERCE ON-LINE AND INDIRECT TAXATION IN VENEZUELA

Mariana del Valle Buitrago Rodríguez<sup>1</sup>

Recepción: 25/09/2013; Evaluación: 28/10/2013; Aceptación: 15/12/2014

#### Resumen

El estudio de los hechos imponible dentro del comercio electrónico *on-line* y su incidencia en la imposición indirecta, es un tema que reviste interés dentro del derecho tributario venezolano, por su poca difusión en la praxis de foro. Por ello, conocer los supuestos que pueden originarse como objeto de realidad fáctica en el impuesto al valor agregado y gracias a las transacciones comerciales electrónicas directas, es un avance significativo a la ciencia del derecho y de manera particular a la rama tributaria y mercantil, pues con ello se da un paso al reconocimiento de la e-fiscalidad.

**Palabras claves:** Comercio electrónico - hecho imponible – imposición indirecta.

#### Abstract

The study of the chargeable events within the e-commerce on-line and its impact on indirect taxation, is a subject of interest in the Venezuelan tax law, for its limited distribution in the practice of forum. Therefore, make assumptions that may arise as a matter of factual reality in the value added tax and through direct e-commerce

transactions is significant to the science of law and particularly the tax and commercial branch forward, because thereby taking a step to the recognition of e-taxation.

**Keywords:** ECommerce - taxable event - indirect tax.

#### A manera de presentación

El uso de la Internet no es un logro de este siglo XXI ya que, su inicio data de la Segunda Guerra Mundial del siglo próximo pasado, período en el que se desarrolló una red concebida como un sistema de comunicación cerrado creado por el gobierno federal de Estados Unidos, la comunidad científica americana y los empresarios norteamericanos para transmitir mensajes durante el conflicto bélico, sistema de comunicación que prevaleció hasta después de cesar tal conflicto. Con el paso del tiempo y la utilidad de la red, se hace inevitable la creación de redes abiertas, a través de un nuevo diseño que permitió dar respuestas y satisfacción a los tantos requerimientos políticos, religiosos, culturales, académicos, científicos, comerciales entre otros. Por ello, Internet es considerado, como un potencial aliado del entorno social a razón de que, son más los usuarios que migran hacia el uso de las diversas aplicaciones que posee Internet.

<sup>1</sup> Especialista en Derecho Mercantil por la Universidad de Los Andes (Venezuela). Profesora Asociada de Derecho Mercantil e Instituciones Financieras en la Universidad de Los Andes (Venezuela) Correo electrónico: buitragomariana@gmail.com

Una de las aplicaciones más emblemáticas de Internet, es la referente al comercio electrónico, que gracias al avance de las Tecnologías de la Información y Comunicación (Tic'), permite llevar a cabo actividades y operaciones comerciales, modernizando y simplificando su materialización. Ello ha traído como consecuencia, que los mecanismos tradicionales para la realización del comercio y sus consecuencias mercantiles y tributarias, sean sustituidos implícitamente por el uso de medios electrónicos para realizar actividades mercantiles, generándose una migración hacia el comercio electrónico, que contempla transformación de actividades, operaciones y efectos a razón de una electrificación del proceso.

Empero, la legislación venezolana tributaria, no contempla para el impuesto al valor agregado, de manera expresa, los supuestos fácticos que deben entenderse como hechos imponibles en el comercio electrónico. Por tal razón, el presente ensayo, está referido al estudio del aspecto objetivo del impuesto al valor agregado en Venezuela, tomando en cuenta la Ley que lo regula y concluyendo cuales son los supuestos de hecho que deben ser considerados para el impuesto al valor agregado, cuando se está realizando comercio electrónico directo.

## I.- Comercio electrónico

El crecimiento de economías mundiales, pueden verse marcadas positivamente, por la intervención de las Tic'; y de manera directa, la influencia que éstas aportan al comercio, creando dentro de Internet, lo concerniente al comercio electrónico. De allí que, Gariboldi (1999) señale:

A medida que el comercio electrónico se fue desarrollando produjo una integración entre el ámbito de trabajo y la vida personal. Al mismo tiempo, modificó la relación empresa-cliente, replanteó las políti-

cas de precio, y finalmente, puso de manifiesto la necesidad de adoptar los sistemas de logísticas a los nuevos requerimientos de velocidad y alcance. (p.17)

Lo anterior evidencia que, el comercio electrónico, permite la expansión de oportunidades, bienes y servicios, que en otrora, no eran previstos en mercados ordinarios o tradicionales.

Por su parte Sarra (2000), en cuanto a una definición amplia del comercio electrónico, indica que,

“cualquier transacción comercial efectuada por medios electrónico vale decir, incluye la utilización del fax, telefax, el teléfono, los EDI (*electronic data interchange*) e internet.” (p.278).

Arrieta (2006) en referencia al sentido restringido, del concepto de comercio electrónico, indica que,

“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.” (p.111).

Por tanto, debe entenderse que el comercio electrónico, es una modalidad más dentro del comercio, que permite gracias a la incorporación de las Tic', la apertura de nuevas formas de contratación, en la que, el entorno electrónico o virtual, juega un papel preponderante así como, el rol de los actores en la negociación, puesto que se realiza negocios como Giraldo (1999) lo señala: “carentes de límites geográficos y temporales” (p.6) es decir, sin tomar en cuenta el tiempo, espacio, empero, ocasionando dificultades como las referidas a la regulación legal de los efectos de dichas operaciones. Por lo que, debe hacerse un esfuerzo por los órganos legislativos de los diferentes ordenamientos jurídicos, para sortear las dificultades que entorpecen la fluidez total de este tipo de comercio.

### 1.1. Tipos de comercio electrónico según los participantes

Rico (2005) al respecto señala que:

El comercio electrónico en Internet, permite gran amplitud de actuación en el sentido que no sólo se limita al comercio entre empresas y consumidores o al comercio entre empresas, aun cuando éstos son los tipos de comercios electrónico más utilizados, Internet permite la expansión del comercio hacia el ámbito de la Administración Pública. (p. 46)

De allí que, existen varios tipos de comercio electrónicos, entre los cuales vale mencionar el comercio entre consumidor y empresa, empresa y empresa, empresa y Administración.

Desde el punto de vista de las relaciones entre los participantes de una operación comercial, se puede distinguir:

- a) El comercio electrónico entre empresas (*Business to Business*, conocido también por las siglas B2B)... ha provocado el crecimiento del comercio electrónico en el sector empresarial, facilitando la automatización de los procesos y las negociaciones a gran escala a nivel nacional e internacional. (*ibidem*).

En torno a este tipo de relación empresas y empresas, se debe indicar que no se hace discriminación, de los tipos de empresas que pueden intervenir en este tipo de operación, y, con ello, es posible las actividades entre pequeñas y medianas empresas, y, por que no? apuntar, hasta empresas con carácter multinacional.

En este orden de ideas Peña (2003) afirma que:

“se ha pasado a la colaboración de empresas con la creación de plataformas electrónicas en las cuales se realizan transacciones de manera eficiente y con la utilización de medios electrónicos”. (p.227).

Ante esta realidad, se permite disminuir los altos costos ocasionados por procesos de negociaciones a gran escala nacional e internacional, dentro de las cuales vale mencionar: tiempo, dinero barreras de acceso a mercados entre otros, conllevando de esta manera al *marketing* o mercadeo directo, ya que existe entre las empresas cooperación y contribución para la realización de la automatización en los procesos de tráfico comercial.

Con base en, el comercio electrónico que se verifica entre empresa y consumidor conocido internacionalmente como el *Business to Consumer* o por sus siglas B2C, Rico (2005) asevera que,

“se refiere a la posibilidad que tiene los consumidores finales de realizar operaciones comerciales dentro de una red de comunicación.” (p.42).

En correspondencia a lo anterior, en este tipo de contratación, existe una relación directa entre el oferente y demandante en la interposición en el cambio de bienes, y, servicios, vale decir, no median personas interpuestas con fines profesionales o con *animus lucrandi*.

Además ventajosamente a través de esta forma de comerciar se ofrece lo que Peña (2003) denomina como “la inmediatez e ubicuidad, sin embargo, menos posibilidades de discutir las condiciones de contratación” (p.224), ya que, la mayoría de los contratos, son propuestas generales que, impiden una particularización cierta de cada una de las condiciones a personas determinadas.

Concerniente al comercio electrónico entre empresa y Administración Pública, conocido como *Business to Administration* o por sus siglas B2A, se debe hacer una reflexión previa, la Administración Pública tienen en palabras de Rico (2005) “un doble papel al realizar operaciones de comercio

electrónico: como usuario y como promotoras...” (p.48); es decir, asume el papel de consumidor, en el que debe despojarse del poder de imperio que tiene frente a los particulares, dejando de lado la supremacía que le otorga el Derecho Público; y otro papel asumido por la Administración Pública es el, de promover el uso de los medios tecnológicos y vale decir, del comercio electrónico en las empresas.

## 2. Comercio electrónico *off-line* y comercio electrónico *on-line*

Referente al comercio electrónico indirecto fuera de línea u *off-line* y al comercio electrónico directo, en línea u *on-line*, vale la pena hacer mención de la distinción existente, entre ellos.

Por una parte, el comercio electrónico indirecto, fuera de línea u *off-line* comprenden según Seoane (2005) el “conjunto de servicios de soporte al cliente, realizados a través de Internet, en los que no interactuamos con el cliente en tiempo real.” (p.170), destacando dentro de los servicios el correo electrónico, líneas de preguntas frecuentes, documentación en la página Web entre otras.

Por lo tanto, debe aseverarse que este tipo de servicio, dentro del comercio electrónico, no es interactivo, pues no se actúa directamente con un empleado, sino que lo que se obtiene, es la información alojada en la página o el servidor, o bien información enviada por medio de correo electrónico (envío y reenvío de mensaje de datos).

Por el contrario, el comercio electrónico en línea u *on-line*, comprende lo que se conoce como el comercio electrónico directo, puesto que, tanto el pedido de bienes o la prestación de servicios, pagos y suministros se realizan en línea, por permitir la digitalización de las operaciones totalmente en la red.

Por ello debe afirmarse que la interrelación entre cliente y empresa, es totalmente

en tiempo real, a través de los mecanismos que al efecto las Tic´ colocan a disposición, para la realización de las actuaciones propias del comercio, vale decir, oferta, aceptación, pago y entrega del bien o del servicio, creando una apariencia de mercado virtual.

En relación con ello, Laso e Iglesias (2002) opinan que: “esa estructura es lo que se denomina como el *e-Mercado* puesto que, hay una comunidad conectada a Internet donde los compradores y vendedores se reúnen para comunicarse, colaborar y realizar negocios”. (p.142). Marín (2004) por su parte, particulariza el sentido del comercio electrónico *on-line* y dispone que debe entenderse por comercio electrónico *on-line*: “operaciones comerciales *on-line* debe entenderse aquellas que se desarrollan enteramente por medios electrónicos, inclusive la entrega del bien o la prestación del servicio.” (p.27).

De allí que, debe afirmarse que en este tipo de mercado y consecuentemente esta forma de comercio electrónico *on-line* se requiera de:

- a. Uso de Internet en forma activa de parte de la empresa u oferente para de esta manera dar a conocer los bienes o servicios desmaterializados o digitalizados que posea el comerciante a través de tiendas virtuales – que deben ser asimilada como una sucursal de la empresa-;
- b. Una presencia electrónica de parte de los contratantes es decir, estar en la red con la página Web que soporta a través de un contrato de *hosting* o alojamiento la tienda virtual (ello para el caso de la empresa) y el acceso a la red por parte del demandante o adquirente del bien o servicio;
- c. Servicios pre y post venta, que incluye algunas actividades tales como formularios para pedidos o reclamaciones, carros de compra, informaciones sobre tarifas,

sistemas de envío o situación logística de los pedidos, y en algunos casos la opinión de otros clientes que puede influir positivamente en la logro del negocio;

- d. Pago realizado en línea a través de medios electrónicos (tarjetas de créditos o monederos electrónicos); y
- e. Distribución electrónica, vale decir, sistema de servicio de envío y entrega por el hecho de que la mayoría de los bienes y servicios son desmaterializados.

En efecto, debe indicarse que todas las actuaciones que se producen en el comercio electrónico *on-line* son desmaterializadas, vale decir, ante una nueva realidad comercial, todas las actuaciones que conlleva el comercio son literalmente virtuales y su medio de materialización es eminentemente electrónico.

Por ello, el comercio electrónico *on-line*, excluye de plano la acostumbrada manera de efectuar las operaciones comerciales, por dejar a un lado la presencia física imperante en las operaciones que siguen las ideas, normas y costumbres del comercio tradicional, y, la reemplazan con la idea de la tienda en línea, ofreciendo más información sobre sus productos y consecuentemente obteniendo mayor interés de los usuarios-demandantes por comprarlos, *verbi gratia*: Amazon; Mercado libre, entre otros.

## II. La fiscalidad venezolana y la imposición indirecta

### 1.1. Generalidades

La fiscalidad es definida por la Real Academia Española (RAE: 2001) como el: “sistema fiscal o conjunto de leyes relativas a los impuestos” (s/p); es decir, la fiscalidad no es más que la totalidad de instrumentos legales, que, son creados a razón del poder de imperio que tiene el Estado, en un momento determinado y para un país específico, con la finalidad de exigir coacti-

vamente y, por mandato de ley a los sujetos pasivos de una relación jurídico tributaria, la recaudación de las prestaciones monetarias que se originen por el acaecimiento de un hecho imponible previsto en la norma, y que en un todo coadyuva a los fines (remotos y próximos) del Estado.

En tal sentido, la fiscalidad no debe entenderse aisladamente como un conjunto de normas ya que, dicha figura engloba instituciones políticas y jurídicas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos es decir, de la universalidad de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) que aplica en un momento determinado un Estado, para la obtención de los ingresos que le permitan cubrir parte de los gastos que se generan de la consecución de los fines del Estado.

Dentro de la categorización de los tributos, el más importante, es la referida a la figura de Impuestos, que según la RAE (2001) es una palabra que proviene del “latín *impositus*” y, es el tributo, que se exigen en función de la capacidad económica de lo obligado a su pago.

Dentro de los impuestos que inciden inexorablemente en la actividad empresarial en Venezuela, destacan: el impuesto sobre la renta, los impuestos aduaneros, el impuesto de donaciones, el impuesto al valor agregado, entre otros.

### 1.2. Del Impuesto al Valor Agregado

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, Candal (2009) señala lo siguiente:

El IVA es un impuesto que grava la enajenación de bienes muebles la prestación de servicios y la importación de bienes muebles y servicios, que se aplica en todo el territorio nacional y que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de

hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en la respectiva Ley. (p.200)

A continuación se mencionan los caracteres que se desprenden de la postura doctrinaria antes presentada, y al efecto:

Primero: es un tributo nacional que grava el valor añadido en cada etapa de la circulación de bienes, desde su producción o importación hasta que llega al consumidor; en este mismo orden de ideas Castillo (2006) sostiene que este tipo impositivo “Es un gravamen sobre las ventas que se aplican al valor que se aumenta a un producto o servicio cada vez que cambia de manos (cadena de comercialización).” (p.173).

Segundo: es un impuesto que incide sobre la actividad empresarial venezolana, pues grava la enajenación de bienes muebles la prestación de servicios y la importación de bienes muebles y servicios; pero adicionalmente esta característica, se convierte en generalidad puesto este tipo impositivo como lo señala Paredes (2003): “somete a su gravamen el consumo que se manifiesta a lo largo de todo el circuito económico, es decir, aquel que ocurre desde la importación, fabricación y producción hasta la comercialización y distribución de bienes y servicios [...]” (p.16).

Tercero: se crea en razón de la ley, obediendo ello a lo establecido en los principios de orden constitucional en materia tributaria, que dispone la prohibición de existencia de tributos en Venezuela sin previa ley que lo contemple;

Cuarto: es un impuesto de carácter nacional, ya que, las disposiciones legales y

reglamentarias que lo disciplinan, son aplicables a todas las operaciones que se efectúen dentro del territorio nacional;

Quinto: como sujetos pasivos en este tipo impositivo se encuentran, las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho (carentes de personalidad jurídica), los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes;

Sobre estas bases, es necesario establecer los hechos generadores del impuesto al valor agregado en Venezuela.

### **1.3. De los hechos generadores del impuesto al valor agregado en Venezuela**

El aspecto material de tributo en estudio, está contemplado en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado del año 2007, publicada en Gaceta Oficial 38.632 del veintiséis (26) de febrero, y contenida en el Título II, Capítulo I titulado “De los hechos imponible”; y, en el Reglamento de la Ley del impuesto que contempla el valor agregado del año 1999, publicado en Gaceta Oficial 5.363 del doce (12) de julio del mencionado año, específicamente en el Capítulo I del Título II Secciones de la I a la V ambas inclusive.

En efecto, afirmar la existencia de un único supuesto de hecho previsto por el legislador tributario para este tipo impositivo, sería un equívoco, o, desatino, pues el redactor de la ley, ha dispuesto en el artículo 3 de la norma sustantiva varios supuestos que según palabras de Candal (2009) 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 (p. 204)

En cuanto a la venta, el legislador tributario establece en el artículo 4 numeral 1, la venta como la transferencia de bienes muebles corporales o tangibles, sin posibilidad alguna de incorporar otro tipo de bien que no reúna las características señaladas, es decir la onerosidad, transferencia a título definitivo, y bienes muebles corporales.

En otro orden de ideas, y, dentro del mismo numeral 1 del artículo 3, el redactor de la norma tributaria, incluye la desincorporación de bienes muebles, entendiendo en palabras de Candal (2004) como: “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.” (p.204), incluyendo además, los bienes muebles que falten en el inventario y cuya salida no pueda ser justificada por el contribuyente, ya que, se verificaría un autoconsumo de los bienes tal como lo aprecia Montero citado por Sol (2004) cuando dispone: “El autoconsumo interno es la utilización por la empresa de sus propios productos para el giro normal de ella misma”. (p.111); continúa el autor señalando que: “Cuando ese autoconsumo está dirigido al giro normal de la empresa no es gravado, porque el impuesto al valor agregado requiere en primer lugar una circulación definitiva, la entrega definitiva de bienes de carácter oneroso...” (*ibidem*).

En relación con el supuesto que corresponde a la importación definitiva de bienes muebles, Sol (2004) dispone que: “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” (p.119).

En referencia 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. Paredes (2003) al respecto señala 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. (p.20)

De allí que se considera necesario hacer las consideraciones siguientes:

Primero: la expresión servicios está referida a actividades de hacer, indicando por tanto que es una obligación. El término obligación, proviene según la RAE (2001) del latín *obligatio*, *ob* y *ligatio* que significaba textualmente “ligado por”, en el sentido de atadura, ligamen, sujeción fue utilizado por los romanos para denotar precisamente este tipo de obligaciones que tenían esencialmente una prestación de carácter patrimonial. Empero, este término que le es atribuido casi de manera exclusiva al Dere-

cho Civil, y, particularmente al Derecho de Obligaciones, hace alusión a la obligación desde el punto de vista del deudor sin tomar en cuenta en algunos casos al acreedor. Paredes, (2003) siguiendo el mismo orden de ideas señala: “En el concepto del hecho imponible contenido en la Ley venezolana lo primero que determina la existencia del mismo, es toda actividad independiente en la que es principal la obligación de hacer.” (p.20).

Ahora bien, en cuanto a las obligaciones de hacer, también conocidas como las de *facere*, vale decir que, en las que el deudor se obliga a conceder una cosa, y se propone procurar su uso sin constituir un derecho real sobre ella; o a hacer algo.

Eso quiere decir que, en la expresión establecida por el redactor de la norma “cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer”, puede englobarse un sin número de actividades aún y cuando aquéllas, no estén establecidas expresamente en el numeral 3 del artículo 3 de la referida Ley, ya que, dentro del supuesto de hecho previsto en la norma se pueden perfilar una serie de actividades independientes, pero, se deberá tomar en cuenta aquellas en las que un sujeto se obligue a conceder una cosa o hacer algo, siempre que, como lo señala Sol (2004): “cuya obligación está representada por una obligación de dar onerosa...” (p.113).

Segunda: el legislador tributario venezolano, hace mención a casos particulares de servicios al hacer referencia a los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias. Paredes (2003) señala que, abarca las siguientes operaciones: “contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales”, (p.20), tal como lo expresa el artículo 18 del Reglamento de la Ley, *verbi gratia*:

1. Contrato de confección de obra material mueble en que las partes se obligan mu-

tuamente, una a efectuar una obra material mueble y la otra a pagar por ella un precio determinado o en palabras de Paredes (2003): “contratos de confección de bienes muebles...”. (p.24) A saber en este contrato, se verifica perfectamente la obligación de dar, a través, de una obra material mueble o inmueble; empero, es de hacer notar que, los materiales que servirán para la confección de la obra, deben ser aportados por quien encarga la obra o por quien la ejecuta, en este último caso, y por disposición expresa de la Ley, se trata de la prestación de un servicio y no de la venta de un bien mueble.

2. Contrato de instalación o confección de bienes especiales, que tiene por objeto la incorporación o confección de elementos que se adhieren permanentemente a un inmueble construido y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para la que se construyó, en palabras de Paredes (2003): “la instalación de bienes muebles (ascensores, aire acondicionado, sanitarios, escaleras mecánicas, incineradores) cuando están adheridos permanentemente a bien mueble.” (pp. 24-25), empero, para ese tipo contractual es necesario que, se esté en presencia de bienes muebles especiales que van adherirse a un inmueble y, van a convertirse en inmueble por su destinación, tal como, lo establece el artículo 529 del Código de Civil venezolano:

Son también bienes inmuebles por su destinación, todos los objetos muebles que el propietario ha destinado a un terreno o edificio para que permanezcan en él constantemente, o que no se puedan separar sin romperse o deteriorarse o sin romper o deteriorar la parte del terreno o edificio a que estén sujetos.

3. Contrato de construcción o contratos generales de construcción que tienen

por objeto la confección o edificación de una obra material inmueble que se adhiere a un terreno o predio, que incluye bienes especiales, los cuales habitualmente consisten o forman parte de una obra de arquitectura o de ingeniería civil, y en este punto Paredes (2003) dispone que: “será objeto del impuesto, la actividad de construcción de una obra material inmueble que se adhiere a un terreno o predio...” (p.25) véase como ejemplos: urbanización de terrenos, confecciones de red de agua corriente, alcantarillado, desagües pluviales, pavimentación o reparación de carreteras, transformación o reparación de la estructura de un edificio, construcción de viviendas, apartamentos u oficinas, edificios, fabriles, locales comerciales, edificios en general, entre otras obras semejantes.

Según lo dispone el artículo 527 del Código Civil venezolano, esas obras se convierten en inmuebles por su naturaleza, por el hecho de que, la construcción quedará adherida de modo permanente a la tierra, que sea parte de un edificio, e inexorablemente, se requiere de un contrato donde se deje claro los conocimientos técnicos que se utilizarán para la construcción de la obra tales como conocimientos de ingeniería o arquitectura.

4. Contrato de construcción por administración, que constituye según palabras de Paredes (2003) “una prestación de servicios, en el cual la empresa constructora ejecuta la obra, recibiendo los materiales de quien la encarga o adquiriéndolos por cuenta de éste, pactándose una remuneración por el trabajo de ejecución.” (p.25).

Tercera: la prestación de servicio a través de suministro de agua, electricidad, teléfono, y aseo, referidos en la misma Ley, y contemplados en los numerales: 9, 10, 11 y

12 del artículo 19, como exenciones, solo será objeto de gravamen como otras actividades señaladas expresamente por la Ley, en el supuesto de que dichos servicios, estén referidos a cualquiera prestación que no sea doméstica, ejemplo: el pago de servicio para un local comercial; o telefonía privada (sea esta móvil o fija) a través de alguna de estas empresas: Movilnet; Digitel, Movistar; o el servicio de agua para comercios; y el aseo urbano no residencial.

Cuarta: en cuanto a los arrendamientos de bienes muebles, arrendamiento de bienes inmuebles con fines distintos al residencial o cualquier otra cesión de uso de bienes muebles, Paredes (2003) señala que: “La Ley incorpora en el concepto de servicio el arrendamiento o cualquier otra cesión de uso de bienes muebles, a título oneroso.” (p.25) De cualquier manera debe, hacerse las siguientes acotaciones:

- El arrendamiento es un contrato por el cual una persona de en calidad de uso y disfrute un bien (mueble o inmueble) a cambio de la entrega de una cantidad de dinero, esta operación no contempla la disposición del bien pues no se hace la transmisión de la propiedad del mismo. Puede este contrato, versar tanto para bienes muebles, como inmuebles y, en este caso, queda excluido por mandato legal, los inmuebles residenciales. Al efecto, un estudio de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT, 2003), en consulta DCR-5-15028 del 21-02-2003 emitió opinión acerca del pago del impuesto al Valor Agregado en los locales comerciales que ocupa el Gobierno Nacional. Señala dicha consulta recogida en Tributos (2003) que:

[...] para el caso específico, por disposición expresa del artículo 4, numeral 4 de la Ley de Impuesto al Valor

Agregado, el arrendamiento de bienes inmuebles con fines distintos al residencial, constituye un hecho imponible sujeto a gravamen, motivo por el cual siempre que una entidad pública arriende un bien inmueble para darle un fin distinto al residencial, deberá pagar el mencionado tributo. (p.6).

En consecuencia, se hace menester determinar, el fin al que va a ser destinado el inmueble arrendado, para fijar si el mismo constituye hecho imponible o no del referido tributo.

- También se excluye de este supuesto lo referente al *leasing* o contrato de arrendamiento financiero, debido los bancos universales (que absorbieron a las extintas arrendadoras financieras en Venezuela por la entrada en vigencia de la Ley del Sector Bancario de 2011) serán considerados, como contribuyentes ordinarios en calidad de prestadores de servicios.
- Tiene que efectuarse a título oneroso, caso contrario se estará en presencia de un préstamo o un mutuo. Puede englobarse en este reglón cualquier otra cesión o transferencia de bienes no descrita en los supuestos anteriores siempre que sean a título oneroso.

Quinta: en cuanto a los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a, fondo de comercio situados en el país, debe señalarse que, el fondo de comercio es una de las maneras previstas por el legislador mercantil, para permitir la creación de empresas, o, modalidades jurídicas empresariales; sin embargo, en materia de imposición indirecta y básicamente de Impuesto al Valor Agregado, debe tomarse en cuenta, si se trata de arrendamiento de bienes muebles destinados a fondo de comercio o, si por el contrario, el supuesto es la venta de los mismos.

Si se trata únicamente del arrendamiento de bienes muebles destinados al fondo de

comercio, el Reglamento de la Ley del impuesto al Valor Agregado, establece concretamente en el artículo 10, numeral 14, que puede englobarse dentro de los supuestos de ventas a plazos, sólo si, existe la promesa de que el arrendador, transmita la propiedad del bien con posterioridad. En tanto que, si se trata de la cesión de uso de dichos bienes, se deberá, además de cumplir con las exigencias de publicidad mercantil, previstas en el artículo 151 del Código de Comercio, versando la transferencia de fondo de comercio sólo para los bienes muebles de empresas fabriles, mineras, agrícolas y mercantiles, empero, si la venta, o, transferencia, fuere por una suma global o de alza da, deberá determinarse el valor de dichos bienes muebles, considerando para este efecto el que tengan como valor corriente en el mercado, tal como se desprende del referido artículo en su numeral 7.

Sexta: en referencia a los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorporeales tales como: marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica, vale hacer las siguientes acotaciones:

La cesión de uso, 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. Esa cesión para el uso, establecida en la Ley está referida, a un particular tipo de bienes, siendo éstos los bienes incorporeales, inmateriales o también llamados en la doctrina como bienes intangibles, empero, debe señalarse que, los constructos han sido escasos para

definir que debe entenderse por éste en relación a la empresa y la tributación.

Al respecto, debe indicarse que algunos de los bienes que el redactor de la norma califica como bienes incorporeales pueden ser intangibles, y los mismos pueden encuadrar en lo que se denomina bienes de propiedad intelectual.

El diccionario de la RAE establece que el término *incorporal*, es un adjetivo atribuible a, aquello que no se puede tocar; en tanto que para el término *intangible* da el mismo tratamiento de adjetivo atribuible a aquello que carece por tanto de sustancia física, por lo que debe colegirse que los términos son sinónimos. Empero, Sallán P. y Simó (2008) señalan que:

La definición de intangibles en gestión empresarial dista de la concreción de la utilización ordinaria de este término. La mayoría de los autores han definido los intangibles no por lo que son, sino por lo que no son, y otros autores obvian definir el término describiendo directamente su composición o su articulación en dimensiones. (p.68).

Tomando en cuenta la aseveración anterior, es menester señalar que, el alcance del hecho imponible de este supuesto fáctico como lo es el “arrendamiento o cesión para el uso de bienes incorporeales” es contemplado en el artículo 17 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En este sentido Paredes (2003) señala que: “La Ley venezolana establece como hechos generadores incluidos en el concepto de servicios, la cesión de bienes corporales comprendidos en la Ley Sobre Propiedad Industrial y en la Ley Sobre el Derecho de Autor.” (p.50). Sin embargo, de la revisión del artículo 17 *eisdem* se puede extraer:

a) La actividad no debe ser dependiente de otras; b) puede consistir en la realización de hechos, actos, contratos u obras; c) esos hechos, actos, contratos u obras deben ser

remunerados a favor de un tercero receptor de dichos servicios; d) dentro de esas prestaciones cabe mencionar:

1. Diseño, programación e implantación de un sistema de computación para un determinado receptor del servicio, ii. así como los servicios prestados de procesamiento automático de datos, iii. servicios de asistencia técnica o de asesoría y consultoría...; englobando éstos en lo que se denomina *software*. En este punto vale mencionar lo que señala Davara (2003) “Los programas de ordenador son bienes inmateriales, objetos de un extenso y dinámico mercado, (...) (p.122). El *software*, es un bien inmaterial, producto de una actividad creativa, que, con su característica de originalidad, lleva aparejado una gran carga de intelectualidad...” por lo que, las actividades enumeradas anteriormente, califican dentro de lo que se concibe como propiedad intelectual.
2. Servicios de asistencia técnica que están desarrollados en el parágrafo segundo del referido artículo.

En cuanto a la propiedad intelectual, debe hacerse un razonamiento a través de lo contemplado en el artículo 21 del Reglamento en cuestión y lo que establece la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI, s/f) en referencia a la propiedad intelectual cuando dispone que: “La propiedad intelectual (P.I.) tiene que ver con las creaciones de la mente: las invenciones, las obras literarias y artísticas, los símbolos, los nombres, las imágenes y los dibujos y modelos utilizados en el comercio.” (p.i). En este sentido, Paredes (2003) señala que “la prestación del titular del derecho de autor es permitir a un cesionario la explotación de la obra de ingenio, mediante su reproducción y distribución de copias, o exhibición de la obra.”(p.40). Tomando en cuenta las consideraciones anteriores debe colegirse que:

- La propiedad intelectual como parte de los bienes incorporeales, versa en los derechos de autores, traductores o editores de obras científicas, literarias o artísticas, en otras palabras el producto de la inteligencia, pues el derecho de propiedad intelectual no recae en el objeto tangible, sino que tienen que ver con los conocimientos o la información que pueden incorporarse en aquellos ejemplo de ellos patentes, derechos de autor entre otros.
- El producto intelectual debe ser aprovechado con fines de lucro, es decir, debe estar presente el beneficio económico o ganancia al realizar las operaciones mercantiles de venta, distribución, reproducción o cualquier otra.
- Las operaciones de venta, distribución o cualquier otra actividad que generen ganancias fruto del derecho del producto intelectual, puede ser llevado a cabo por cualquier medio de producción, multiplicación o difusión.

Ahora bien, la OMPI (s/f) señala que: “dos son las ramas de la propiedad intelectual, propiedad industrial y derecho de autor. (p.4). En cuanto al derecho de autor, señala el legislador venezolano que, comprende, los derechos patrimoniales que protegen el aprovechamiento, la propiedad y la integridad de la obra; en tanto que la OMPI(s/f) señala que el derecho de autor:

Se aplica a las creaciones artísticas como libros, las obras musicales, las pinturas, las esculturas, las películas, y las obras realizadas por medios tecnológicos como los programas informáticos y las bases de datos electrónicas. (p.5).

De allí que, se pueda colegir que el derecho de autor forma parte de los derechos de propiedad intelectual, y versa o recae, sobre la protección a los derechos patrimoniales que surgen a razón de las obras de ingenio; productos artísticos y obras reali-

zadas por medios tecnológicos. En referencia la propiedad industrial, se debe indicar que ésta se relaciona con las obras de invención, en las que patentes y marcas son los esquemas utilizados para la protección de las referidas obras.

Por lo antes expuesto debe colegirse que, el supuesto de hecho dispuesto para la prestación de servicios por arrendamientos o cesión de uso de bienes incorporeales, engloba situaciones fácticas relacionadas con la intangibilidad de los bienes y los derechos que se originen, gracias, a la particular forma de prestación de un servicio o actividad comercial, por lo que la protección de la propiedad intelectual, industrial, derechos de autor y transferencia tecnológica juegan un papel preponderante en este supuesto de hecho, dando cabida a operaciones que en un primer momento salen de la esfera de lo visible, o bien de lo perceptible, en otras palabras, de lo tradicional, por ello, este numeral tiene importancia capital para el presente estudio, pues permite, la inclusión de operaciones de comercio electrónico en línea u *on-line* y de forma directa con bienes intangibles o incorporeales, que desde una óptica legal son producto de una actividad creativa y original que se apropia cada vez más del comercio.

Séptima: Otras de las actividades que el redactor de la norma califica como servicios son las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, casinos y demás juegos de azar, excluyendo como supuesto de hecho de servicio, las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado, ejemplo de ello es la lotería del Táchira y su Kino Táchira que pertenecen al gobierno del estado Táchira.

Octava: Finalmente la norma establece como servicios, las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea en favor de los socios o afiliados que concurren para conformare el club o de terceros.

Con respecto a la venta de exportaciones de bienes muebles corporales, debe señalarse que, la misma ha sido contemplada como supuesto de hecho del impuesto al valor agregado en el numeral 6 del artículo 4 de la Ley y el legislador hace referencia a ésta de manera especial cuando se produce la salida de bienes muebles del territorio aduanero venezolano para que estos bienes sean consumidos de manera definitiva fuera del territorio patrio. En palabras de Sol (2004) “Resulta obvio notar que en la verificación de la exportación de bienes no se encuentran problemas interpretativos, pues el bien es producido o se encuentra físicamente en el país y se produce la salida del mismo...” (p.121), por lo que en este caso rige el principio del país destino.

En tanto que lo que concierne a la exportación de servicios, es contemplada en el numeral 7 del artículo 4 *eiusdem* 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, empero para Sol (ibídem) se presentan dificultades en cuanto a este supuesto por eso considera necesario que concurren tres elementos a saber:

“(i) que el servicio sea prestado y ejecutado en el territorio nacional, por cuanto conforme a la norma que lo define expresa que es la prestación de servicios en los términos establecidos en la Ley, ello quiere decir que el servicio sea prestado en el territorio nacional (ii) como segundo elemento tenemos que los receptores o beneficiarios no tengan residencia no domicilio en Venezuela y (iii) que sean exclusivamente utilizados y aprovechados en el extranjero.

De lo anterior se desprende que, debe ser un servicio prestado en Venezuela, para

un receptor o beneficiario no domiciliado ni residenciado en el país y que ese servicio sea aprovechado en un territorio foráneo.

Por ello, para ambos hechos impondibles o supuestos facticos, vale hacerse las siguientes consideraciones: (a) debe tratarse bien de una venta de bien mueble, o prestación de servicios, (b) la venta de bien mueble corporal debe constituir una exportación, con lo cual el bien debe salir definitivamente del país, (c) la exportación de servicio, debe ser recibido por un receptáculo que no posea ni domicilio ni residencia en el país, (d) consecencialmente la prestación de servicio o, el bien mueble deberá ser aprovechado en el exterior del país.

#### **1.4. De los hechos impondibles de la imposición indirecta que se derivan en el comercio electrónico *on-line***

Parece craso error, que el legislador tributario venezolano, no regule de manera puntual los aspectos específicos del comercio electrónico, amén que las transacciones comerciales realizadas por este medio (comercio electrónico *off-line*, *on-line*) son cada vez más comunes y traen implicaciones en la materia fiscal y básicamente en la imposición indirecta, por ello es necesario hacer algunas consideraciones:

Primero: en cuanto a la venta de bienes muebles corporales, (tangibles o bienes muebles): se puede catalogar ésta, como una operación que si bien se puede iniciar por medios electrónicos apoyándose en una de las modalidades del comercio electrónico como lo es la indirecta, no se concreta efectivamente por este mecanismo, generándose por ello el comercio electrónico *off-line*, ya que, se requiere inexorablemente la entrega material del bien corpóreo, a manos del comprador, para que se dé la transferencia de propiedad, a cambio de la cantidad de dinero establecida entre los

contratantes, consolidándose la operación por los tradicionales, ordinarios o comunes mecanismos que requieren efectivamente de la entrega material del bien mueble corporal, encajando dicha operación dentro de los supuestos previstos en el numeral 1 del artículo 3 de la Ley que establece el impuesto al valor agregado. De allí, la escasa importancia que denote este numeral, para la imposición indirecta en el comercio electrónico. Uno de los estudios revisados afirma que:

El procesamiento electrónico y la transmisión de datos (sonido, texto y vídeo) permiten la realización del comercio electrónico sobre bienes tangibles o intangibles, naturaleza que da paso a lo que se ha denominado comercio electrónico indirecto y directo, respectivamente. En el primer caso, emitida la orden electrónica los bienes tangibles deben ser enviados físicamente a través de un medio que permite su llegada al lugar de destino. Respecto de los bienes intangibles (comercio electrónico directo), teniendo en cuenta su incorporealidad y los usos que propician, su comercialización resulta menos dispendiosa en tanto que, electrónicamente se produce la orden, el pago, y el envío de bienes y servicios. (Buitrago, 2001, pp. 18-19).

Planteada así la cuestión, es por lo que debe colegirse que los bienes muebles corporales no forman parte de los supuestos que pueden contemplarse como hecho imponible del comercio electrónico *on-line* o directo.

Con respecto a la importación definitiva de bienes muebles, se debe señalar que, si la misma es la introducción de mercancía extranjera destinada a permanecer definitivamente en el territorio nacional, pueden presentarse dos situaciones dentro del comercio electrónico para bienes que se encuentran en el extranjero y van a ser introducidos al país por importación definitiva

de bienes muebles, las cuales pueden comprenderse por medio del presente ejemplo:

La importación de libros que por medio de comercio electrónico puede ser negociados bien de manera *off-line* vale decir, el negocio (venta se inició por medios electrónicos) pero no se concreta la entrega de los ejemplares por éste medio sino a través de la entrega física (por vía de correo). En este caso, debe hacerse referencia a la aseveración de García citado por Marín (2004) cuando dispone: “las transacciones a través de Red pueden referirse a bienes materiales, en cuyo caso Internet es un simple medio de comunicación para relacionar comercialmente a un empresario con otro sujeto, que puede ser un consumidor final.” (p.26). Por lo que, al facturarse e introducirse la mercancía al país deberá declarar y pagar el importador el referido impuesto. Antes de continuar debe insistirse que en el supuesto hipotético presentado, aún y cuando existe la presencia de comercio electrónico, éste queda avasallado por la normativa aplicable a las importaciones de bienes muebles corporales, porque la naturaleza del bien así lo exige y por tanto deberá aplicarse las normas concernientes a la imposición indirecta para las importaciones de bienes muebles.

En contraposición a lo anterior se debe presentar otro supuesto como el de un *e-book*, bien que solo pueden ser apreciados, reproducidos y aprovechados por soportes digitales o magnéticos, ya que solo podrán ser negociados por comercio electrónico *on-line*, porque su sustentáculo es evidentemente desmaterializado o digitalizado. Debe por tanto colegirse que, no existe bien corporal ya que el *e-book* es un bien mueble desmaterializado o digitalizado que solo difiere en el sustentáculo que lo soporta del tradicional libro en soporte físico, y aunque exista equivalencia funcional, gracias a los principios jurídicos de aplicabilidad para el

entorno electrónico que permiten equilibrar las operaciones electrónicas a las operaciones análogas tradiciones no debe comprenderse que encuadra en ese supuesto de hecho ya que aun y cuando:

La función jurídica que en toda su extensión cumple la instrumentación escrita y autógrafa –o eventualmente su expresión oral- respecto de cualquier acto jurídico la cumple igualmente su instrumentación electrónica, a través de un mensaje de datos, con independencia del contenido, dimensión, alcance y finalidad del acto instrumentado. (Illescas, 2001, p.41).

El legislador tributario excluyó de la regulación de este tipo impositivo, a los bienes muebles incorporeales, tal como lo dispone el numeral 2 del artículo 16 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Ello, es lógicamente válido debido a que el *e-book* no forma parte de las ventas de bienes muebles, puesto que, lo que realmente se está ejecutando cuando se realiza una operación de ese tipo, es un presupuesto de prestación de servicios (cesión de derechos o licencia de uso).

Por otra parte, en referencia a la prestación de servicios, cesión de derechos de bienes incorporeales, como la cesión o licencia de uso por ejemplo de un programa de computación o *software*, al ser éste, un servicio tecnológico, en el que el fenómeno tecnológico juega un papel interesante generando en palabras de Davara (2003): “nuevas posibilidades comerciales y métodos de negocio que se abre con la transferencia electrónica de datos y la llamada contratación electrónica” (p.32), es por lo que, la ley en estudio, incorpora esa situación como supuesto de hecho, contemplado en el literal d numeral 3 del artículo 13.

Otros casos de la prestación de servicios, como, cesión de derechos de bienes incorporeales, está referido a los derechos de propiedad intelectual, que están regulados

en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o bien en la referente a la transferencia tecnológica, pudiendo ser éstos productos digitalizados como: videos, música etcétera y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. Todos ellos, gozan de una protección jurídica especial, por ser producto de una actividad creativa con caracteres de originalidad.

De allí que, al realizarse operaciones con bienes incorporeales, también llamados intangibles, se estará efectuando actividades que derivan de los derechos de autor o bien el derecho de obras intelectuales, que forman parte de la prestación de servicios a título oneroso que contempla como presupuesto de hecho el numeral 3 del artículo 3 de la Ley que establece el impuesto al valor agregado y que es particularizado en el numeral 4 del artículo 4 *eiusdem* al hacer referencia a la cesión para el uso de bienes incorporeales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, entre otros, y demás bienes que forman parte en la legislación venezolana sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica.

En cuanto a la cesión de uso de bienes incorporeales incluidos en la legislación sobre propiedad industrial es menester traer a colación lo que señala Paredes (2003):

**“A. Bienes protegidos sobre propiedad industrial (“patentes”-“marcas”)**

**-Patentes**

Los derechos que son objeto de la *Ley de Propiedad Industrial*, son los *derechos de los inventores, descubridores e introductores sobre las creaciones, inventos o descubrimientos relacionados con la industria*. Para garantizar el ejercicio exclusivo por los titulares de estos derechos, la Ley

establece las “patentes”. (...) En este sentido, el artículo 8 de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, aplicable a la materia de propiedad industrial, establece que el derecho de la patente pertenece al inventor o a su causahabiente. (...) El artículo 40 de la Decisión 344 señala que el titular de la patente podrá conceder a otra persona **licencia para su explotación**. En este sentido, debemos señalar que la licencia es el acto en virtud del cual el titular de la patente (licenciante) faculta a otro sujeto (licenciario) para efectuar su explotación por un tiempo determinado, mediante el pago de una retribución que se denomina regalía, o royalty, en su acepción inglesa. (...) Al tratarse de la cesión de uso de propiedad industrial, dicha licencia está incluida como hecho imponible en el impuesto al valor agregado. Por lo tanto, si el licenciante es contribuyente ordinario del impuesto, debe trasladar sobre su remuneración el importe al licenciario quien tiene la obligación de soportarlo. (p.23).

Por ello es necesario puntualizar que, para los bienes referidos a la propiedad industrial *verbi gratia* patentes, es menester que el inventor, descubridor, o el introducido de creaciones, inventos o descubrimientos que estén relacionados con la industria, haya obtenido la titularidad de ese signo distintivo conocido en el argot mercantil como la figura de patente, para que, si desea conceder el derecho de explotación a otra persona, a través de la figura de cesión de derecho, se haga a través de la cesión de la licencia para la explotación. El licenciario podrá al recibir la cesión de derecho de patente a cambio del pago de una cantidad de dinero (regalía), explotar a través de la producción industrial el producto que ha sido objeto de la patente en cuestión, ade-

más de que éste sujeto pueda tener la comercialización y distribución en un tiempo determinado.

Y en este caso, al ser la cesión de derecho de patente uno de los bienes incluidos en la legislación venezolana como parte de las operaciones o actividades que generan el presupuesto de servicio como hecho imponible en el impuesto al valor agregado, el licenciante tiene que trasladar el importe al licenciario quien en todo caso debe soportar la obligación.

En cuanto a las Marcas señala Paredes (2003):

#### **-Marcas**

El derecho sobre una marca también es objeto de la Ley de Propiedad Industrial y de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. El artículo 81 de la Decisión 344 de Decisión define la marca como: “(...) **todo signo perceptible capaz de distinguir en el mercado, los productos o servicios producidos o comercializados por una persona de los productos o servicios idénticos o similares de otra persona**”. La posibilidad de cesión está prevista en el artículo 115 de la Decisión 344, norma que establece que el titular de una marca de producto registrada y vigente, podrá cederla en uso o transferirla como contrato escrito. La cesión de la explotación de una marca es caracterizada como un servicio a los fines del impuesto al valor agregado. (p.27).

En tal sentido, las marcas al ser bienes protegidos por la legislación sobre propiedad industrial, forma y estar incluidos dentro de los supuestos consagrados por la legislación venezolana como operaciones gravadas de impuesto al valor agregado, es menester señalar que, se para que tenga efectos es indispensable que exista la cesión de derecho de marca, vale decir se

dé un contrato de cesión de uso de marca entre cedente y cesionario y éste asuma la obligación de soportar el impuesto indirecto siempre y cuando el cedente sea contribuyente ordinario.

En cuanto a los bienes protegidos por la Ley Sobre el Derecho de Autor vale hacer las siguientes consideraciones:

1.- Los objetos de tutela a los que hace referencia el legislador tributario son: “derecho de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos entre otros.”

2.- La Ley sobre Derecho de Autor vigente, establece en el artículo 1° lo siguiente:

“Las disposiciones de esta Ley protegen los derechos de los autores sobre todas las obras del ingenio de carácter creador, ya sean de índole literaria, científica o artística, cualesquiera que sea su género, forma de expresión, mérito o destino. [...]

De allí que, el derecho de autor puede versar sobre todo las obras que se originen de la capacidad creativa cualquiera sea su género expresión o destino tal como lo comprende el artículo número 3 de la Ley de Derecho de Autor.

Ahora bien, el derecho de explotación de una obra está consagrado en el artículo 41 de la Ley, de lo cual se puede inferir que el derecho de reproducción comprende la distribución, que no es otra cosa que la puesta a orden del público por medio de la venta u otra forma de uso a título oneroso, del original o copias de la obra. Al señalar el redactor del artículo mencionado la expresión “otra modalidad de uso a título oneroso”, está haciendo referencia a la cesión de derecho de autor, o a la cesión de licencia.

De allí que, para explotar las obras sobre el derecho de autor es menester que el autor a través de un contrato ceda a un cesionario el uso de la licencia, bien a título

gratuito o bien a título oneroso. Y en el caso de que el cedente o autor sea contribuyente ordinario del impuesto al Valor Agregado, se debe trasladar el impuesto al cesionario.

Recapitulando, la cesión para el uso debe estar precedida de una autorización que el titular de los derechos patrimoniales de una obra literaria (*e-book*), artística (litografía), musical (*cd*), audiovisual (película) o de *software* (programa de computación) da a través de un documento en soporte papel sustentáculo electrónico, a otras personas, sobre lo que pueden y no pueden hacer con la obra, a través de una licencia de uso a cambio de una cantidad de dinero.

Por tanto la licencia, sea el documento (electrónico o en soporte papel) que expresa la voluntad del autor sobre los límites y alcances del uso que pueden hacer las personas respecto a la: copia, reproducción, modificación, adaptación, traducción entre otras.

En referencia a la exportación de bienes y servicios, vale decir que si la venta o la prestación del servicio se efectúan a persona natural o jurídica que no posee ni domicilio ni residencia en Venezuela, goza del incentivo fiscal del 0% tal como lo establece el artículo 27 de la Ley.

### III. Consideraciones finales

De manera tal que, para sintetizar y concluir en cuanto a los hechos imponderables del impuesto al valor agregado y el comercio electrónico *on-line* que pueden ser gravados con impuesto al valor agregado venezolano, se debe indicar que:

Primero: existe hecho imponible del impuesto al valor agregado en el comercio electrónico en línea u *on-line*, al verificarse la cesión de derechos de bienes incorporeales, como la cesión o licencia de uso de programas de computación, *software* o servicios tecnológicos.

En este primer caso, cuando lo que se transfiere es uso del derecho, cesión o la llamada licencia de uso del programa o *software*, es decir, cuando se otorgan derechos pero sin que ello implique una transferencia total o sustancial de los derechos de autor al comprador, debido a que lo que se le transmite, es una autorización de uso, por ejemplo se le autoriza al comprador a través de una licencia de uso de un *software*, lo que puede o no puede hacer respecto a un programa de computación como un antivirus, para que éste (el comprador) lo utilice sin más posibilidad, que el uso que disponga la licencia. Sin embargo, estas operaciones generan la obligación de facturar, declarar y pagar el impuesto al valor agregado, por calificarlas la Ley como prestaciones de servicios.

Segundo: operaciones con bienes incorporeales, también llamados intangibles, tales como cesión de derechos de autor o bien el derecho de obras intelectuales, que forman parte de la prestación de servicios a título oneroso, pueden ser objeto de hecho imponible del impuesto al valor agregado en el comercio electrónico *on-line*.

Tercero: se excluye del hecho imponible de la imposición indirecta y del comercio electrónico *on-line*, las ventas de bienes muebles intangibles o incorporeales, pues lo que puede negociarse en el comercio electrónico *on-line* y ser objeto de hecho imponible del impuesto en referencia, es, la cesión de derechos o licencia de uso sobre esos bienes, *verbi gratia* la venta del *software*, como la transferencia involucraría los derechos de explotación del producto, en otras palabras el uso goce y disposición del derecho como tal sobre el programa que contiene el *software*, que inexorablemente involucraría derechos de explotación del producto, es decir, la propiedad íntegra de los derechos sobre el programa, lo cual comprende su comunicación (emisión, transmisión, presentación) y

reproducción (obtención de copias y distribución de éstas), por lo que queda excluido este supuesto por lo señalado en el artículo 16 de la Ley.

## Referencias

- Arrieta Zinger, M. (2006). *Las tecnologías de la información y las comunicaciones en su relación con la tributación*, Tesis de especialista no publicada, Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal.
- 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).
- Badel y Grau (1999). *Comentario a la ley del impuesto al valor agregado*. Cuadernos Jurídicos 7. Caracas: Torino.
- Buitrago, E. (2000). Comercio Electrónico de Intangibles, una Visión a partir de los Principios Constitucionales Tributarios. *Revista Tributum*. (IX) 17-36
- Candal, M. (2009). *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*. (2da ed.) Caracas: Publicaciones UCAB.
- Castillo, L. (2006). *Potencialidades de la descentralización fiscal en Venezuela*. [Documento en Línea]. Universidad de Santiago de Compostela. Disponible: <http://books.google.es/books?id=VSibXrQGR5wC&pg=PA173&dq=sobre+el+impuesto+al+valor+agregado+en+venezuela&hl=es&sa=X&ei=DFmiUoe6HMSqkQfwg4DADg&ved=0CEgQ6wEwAA#v=onepage&q=sobre%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20en%20venezuela&f=false>. [Consulta: 2013, diciembre 12]
- Davara, M. (2003). *Manual del Derecho Informático*. (10ma ed.) Pamplona: Aranzadi.
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, No 37.305 (Extraordinario), (2001, Octubre, 17).

- Garay, J. (2008) *Reglamento de la ley del IVA. Comentado*. Caracas: Ediciones AGR, S. Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, No 38.632 (Extraordinario), 2007, febrero 26.
- Garay, J. (2002) *Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Comentado. Caracas: Ediciones AGR, S.C.
- Ley sobre Derecho de Autor. Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.638(Extraordinaria), Octubre 01, 1993.
- Providencia Administrativa que establece las normas generales de emisión de facturas y otros documentos (Decreto No. 0071) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.795. (Extraordinaria) Noviembre 08, 2011.
- Gariboldi G. (1999). *Comercio electrónico: conceptos y reflexiones básicas*. Buenos Aires: BID-INTAL. Disponible: <http://www.iadb.org/wmsfiles/products/publications/documents/35311247.pdf> [Consulta 2013, mayo 17]
- Illescas, R. (2001). *Derecho de la Contratación Electrónica*. Madrid: Civitas.
- Laso I., y M. Iglesia (2002). *Internet, comercio colaborativo y comercio; nuevos modelos de negocios*. Madrid: Ediciones Mundi-prensa.
- Marín, M (2004). Impuesto al comercio electrónico (E-Fiscalidad): La problemática fiscal del impuesto al valor agregado. *Revista de la Universidad del Externado Colombia* [Revista en línea]. Disponible en: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2680> [Consulta: 2013, enero 13]
- SENIAT, Oficina de Divulgación Tributaria y Relaciones Institucionales. (2003). *Tips Jurídicos: Sujeción del impuesto al valor agregado por el arrendamiento de bienes inmuebles ocupados por entidades públicas*. *Revista Tributos, Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria*. 2 (58), 6.
- Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (s.f.) *Que es la propiedad intelectual?*. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.wipo.int/about-ip/es/> [Consulta: 2013, febrero 13]
- Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (s.f.) *Principios básicos de los derechos de autor y de los derechos conexos*. [Documento en línea]. Disponible: [http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/es/intproperty/909/wipo\\_pub\\_909.pdf](http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/es/intproperty/909/wipo_pub_909.pdf) [Consulta: 2013, febrero 13]
- Paredes, C. (2003). Definición y Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado. *Revista de Derecho Tributario*, 98, 7-68.
- Universidad Externado de Colombia. (2003). *El Contrato por medios electrónicos* Bogotá: Autor. (Publicaciones serie de comercio electrónico).
- Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la lengua española* (22.a ed.). Madrid, España: Autor.
- Rico, M. (2005). *Comercio Electrónico Internet y Derecho* (2da ed). Caracas: Legis editores S.A.
- Sarra, A. (2000). *Comercio Electrónico y Derecho. Aspectos Jurídicos de los Negocios por Internet*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Sallán, P y Simó. (2008). Capital intangible y capital intelectual: Revisión, definiciones y líneas de investigación. *Revista Estudios de economía aplicada universidad Politécnica de Catalunya*. [Revista en Línea], (Vol. 26-2) 65-78: Disponible: [www.revista-eea.net](http://www.revista-eea.net), ref. e-26204. [Consulta: 2013, Abril 10]
- Seoane, E. (2005) *La nueva era del comercio: El comercio electrónico. Las TIC al servicio de la gestión empresarial* (1era. ed). Ideaspromias editorial: Vigo.