

**Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables
Mérida - Venezuela**

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL
COMERCIO ELECTRÓNICO**

**Trabajo presentado como requisito parcial para optar al Grado de
Especialista en Ciencias Contables
Mención Tributos
Área: Rentas Internas**

Autor: Lic. Neybe L. Guerrero

Tutor: MSc. Miguel Arrieta Zinguer

Mérida, 06 de octubre de 2006

DEDICATORIA

“Pon en manos del Señor todas tus obras, y tus proyectos se cumplirán”

Proverbios 16:3

A mi Padre Celestial,

A la memoria de mis abuelos Tomás y Mariana,

A mi amado esposo Enrique,

A mi madre,

A mis hermanas,

A mis sobrinos Javier, Veruska, Diana y Manuel... bellos tesoros,

Los Amo!

Neybe

AGRADECIMIENTO

“Sólo un exceso es recomendable en el mundo: el exceso de la gratitud”

Jean de la Bruyere

Mis sinceros agradecimientos a las personas e instituciones que de una forma u otra han contribuido con la realización de este trabajo...

A mi Padre Celestial, por darme el soplo de vida y permitirme esta bendición,

A Enrique, mi esposo, por tanta nobleza, amor, fortaleza y paciencia,

A la Ilustre Universidad de Los Andes, donde me formé como profesional y especialmente al Postgrado en Ciencias Contables que me permitió seguir con mi formación y mejoramiento profesional,

Al profesor Miguel Arrieta, a quien tuve el honor de tenerlo como tutor de mi tesis,

Al Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria. Seniat,

Al Grupo Santander. Caracas,

A Mi amiga Yecenia

A Cristian Imparato por su siempre amable colaboración,

A todos mil gracias!

Neybe

INDICE GENERAL

	pp.
RESUMEN.....	viii
CAPITULO I	
EL PROBLEMA.....	1
Planteamiento del Problema.....	1
Formulación del Problema.....	4
Objetivos.....	5
Justificación del Problema.....	6
CAPITULO II	
MARCO TEÓRICO.....	8
Antecedentes.....	8
Bases Teóricas.....	10
Reseña histórica.....	10
Funcionamiento de la Internet.....	14
Sistemas de Identificación de Internet.....	17
Comercio electrónico.....	21
Implicaciones Tributarias del Comercio Electrónico.....	30
La Administración Tributaria y el control de las Operaciones en el Comercio electrónico.....	32
Aspectos Impositivos en Materia de Impuesto sobre la Renta Venezolana.....	32
Modelo de Convención Fiscal para Evitar la doble Imposición Internacional.....	37
Base Legal.....	46
Operacionalización de las Variables.....	54

CAPITULO III	
MARCO METODOLÓGICO.....	57
Diseño de la Investigación.....	57
Nivel de la Investigación.....	58
Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos.....	58
Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos.....	59
CAPITULO IV	
RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	63
Implicaciones tributarias que surgen del comercio electrónico.....	63
Limitaciones en materia de control del comercio electrónico que enfrentan las Administraciones Tributarias.....	67
Análisis jurídico y técnico del Establecimiento Permanente en la Ley de ISLR en Venezuela.....	71
Posiciones de los modelos de convención fiscal de la OCDE, ONU y del modelo de convención fiscal de EAU el concepto de establecimiento permanente aplicado al comercio electrónico.....	77
Aspectos relevantes del Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicado a las actividades del comercio electrónico.....	83
CAPITULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones.....	85
Recomendaciones.....	87
BIBLIOGRAFIA.....	89

ANEXOS

Instrumentos de Recolección de Datos.....	94
Guías de la Observación.....	96
Guías de Entrevistas.....	102
Planillas de Validación.....	113

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables
Mención: Tributos

APLICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA
VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO
CASO: ISLR

Autor: Lic. Neybe L. Guerrero
Tutor: MSc. Miguel Arrieta
Zinguer
Fecha: Octubre, 2006

RESUMEN

La rapidez con que crece y se desarrolla el comercio electrónico, como nuevo paradigma de negocios, ha llamado la atención a nivel mundial no sólo de empresarios e inversionistas, sino también de los Estados, organizaciones internacionales como, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Organización Mundial del Comercio (OMC) y grupos de profesionales de diversas especialidades; que desde hace varios años se han reunido en grupos de trabajos, conferencias, foros y otros eventos internacionales con el propósito de solventar las interrogantes que se han planteado de orden jurídico con el surgimiento del comercio electrónico. Han desarrollado unos lineamientos y recomendaciones, donde instan a los Estados que unan sus esfuerzos para colaborar entre sí, con la intención de proponer un tratamiento internacional uniforme, aplicable a la imposición del comercio electrónico y, evitar la doble imposición. La creación de nuevos impuestos en el comercio electrónico es innecesaria, los impuestos existentes son perfectamente aplicables y en algunos casos se hagan ciertos ajustes a las disposiciones. Sin embargo, las reformas a las legislaciones tributarias no deben afectar y obstruir el comercio electrónico; deben favorecer la existencia de un sistema impositivo equitativo sin importar el medio a través del cual se realizan las transacciones sean convencionales o electrónicos. Una correcta implantación de un sistema fiscal que grave el comercio electrónico, es el desarrollo de una Administración Tributaria Electrónica. Al momento de elaborar una normativa que regule la imposición, el control y fiscalización del comercio electrónico se tendrán que enfrentar con la identificación y ubicación de los sujetos que intervienen en la operación, la clasificación de la renta, la definición de establecimiento permanente y de bienes y servicios. Una investigación documental permite realizar un análisis de contenido de la documentación que soporta el tema de tributación en el comercio electrónico, con el objeto de analizar la aplicabilidad de los aspectos relevantes de la Ley de Impuesto sobre la Renta al comercio electrónico.

Descriptores: Internet, Comercio Electrónico, tributación, Establecimiento Permanente.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Desde una perspectiva tributaria, el comercio electrónico plantea cuestiones conflictivas que no han sido develadas, ya que sólo se han trazado algunas directrices generales a seguir. Los problemas que preocupa a los gobiernos y a las organizaciones internacionales son la disminución en la recaudación, la doble imposición y la evasión fiscal.

Los principios tributarios vigentes para evitar la doble imposición internacional, se cuestionan en el escenario del comercio electrónico, por la dinámica y desarrollo del mismo. El análisis de cualquier operación concretada por Internet, permite concluir rápidamente que los principios jurídicos tributarios internacionales son de difícil aplicación en dichas operaciones.

Al colocar una tienda virtual en la red, la misma está presente en cualquier lugar del mundo donde exista una computadora conectada; las empresas ofertantes desconocen a donde se están dirigiendo con su propuesta digital y, por ende, las implicaciones fiscales que se generan en la concreción de un negocio, en términos de las jurisdicciones fiscales que eventualmente pudieran estar involucradas.

Las contrariedades fundamentales que afectan la tributación cuando se comercializa por medios electrónicos son: la calificación de las rentas obtenidas y de la operación realizada como a entrega de bienes o prestación de servicios, si la renta generada se computa como a canon, regalías o un beneficio empresarial. La dificultad de

la localización del vendedor plantea dudas importantes cuando el comercio se lleva a cabo por medios electrónicos, a efectos de la aplicación de las normas fiscales de uno u otro país.

A raíz del desarrollo del comercio electrónico, se han presentado inconvenientes concernientes a la aplicación de convenios para evitar la doble imposición negociada y firmada en base al Modelo de Convenio OCDE por diversos países. Los principios tributarios más afectados o cuestionados, plasmados en los convenios firmados en base al Modelo OCDE, serían los referidos: a) a los criterios de “fuente” y de “residencia”, ambos se encuentran ligados a la relación existente entre la realización de una actividad económica en una ubicación o espacio geográfico determinado y b) en criterios de presencia física, relaciones personales y económicas entre las personas, lugar de constitución de una empresa o la sede de la casa central o matriz o el lugar de control efectivo de la empresa. Estos criterios de conexión se encuentran actualmente en estudio.

Los criterios aplicables en materia jurisdiccional tributaria se fundamentan en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado como, por ejemplo, el lugar de suministro de bienes o servicios, o el lugar de residencia del contribuyente o el lugar de utilización de un bien o servicio. Para el comercio electrónico no es imprescindible la existencia de un lugar físico, es difícil para las administraciones tributarias y para los Estados, determinar sus derechos de jurisdicción a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio, lo que puede generar una doble imposición o simplemente que la operación no se encuentre gravada.

Las dificultades surgen a raíz de la incompatibilidad entre la forma en que opera el comercio electrónico y los principios clásicos aplicables en el derecho tributario internacional. Como se ha podido observar, la Internet trasciende las fronteras y le es indiferente las reglas jurisdiccionales de territorios delimitados los cuales tienen como fundamento a la geografía.

La tributación internacional se basa tradicionalmente en una identificación precisa de las partes que intervienen en una transacción comercial y en las características determinadas de dichas transacciones. En el comercio electrónico, la identificación de las partes es incierta, especialmente con clientes.

La “dirección” en Internet no provee de una indicación real respecto de la identidad de las personas o empresas que son parte en una transacción y de sus lugares de residencia. Así mismo, los sistemas tradicionales de tributación internacional dependen de intermediarios o agentes de retención, especialmente en operaciones financieras, por ejemplo, a efectos de controlar y retener el tributo correspondiente. Los intermediarios en el comercio electrónico son reemplazados por otros intermediarios como son los diseñadores de páginas Web, los expertos en seguridad en Internet, los especialistas en marketing en páginas Web, etc.

En general, son dos los aspectos que surgen como consecuencia del uso de medios electrónicos para el comercio internacional. Uno es el aspecto técnico de la tributación en cuanto se refiere a la forma bajo la cual se gravarán las operaciones efectuadas por Internet, y el otro es el aspecto estratégico en cuanto al reto que surge para las administraciones tributarias de los diversos países a efectos de estudiar las mejores maneras de controlar y fiscalizar una transacción comercial realizada por medios electrónicos.

Ante el creciente desarrollo de transacciones comerciales por medios electrónicos, el comité de asuntos fiscales (CAF) de la OCDE se encuentra activamente trabajando en el tema conjuntamente con otras organizaciones y grupos de trabajos de especialistas, con el propósito de desarrollar las pautas o principales reglas tributarias a fin de regular el comercio por medios electrónicos, el objetivo es alcanzar un consenso internacional en cuanto a los principios generales aplicables a la tributación internacional.

La determinación del lugar desde el cual opera el vendedor de bienes o prestador de servicios, es decir, el establecimiento permanente es uno de los primeros planteamientos en relación con la imposición directa que preocupa y es objeto de estudio de la OCDE, a efectos de la aplicación de las normas fiscales de uno u otro país. El concepto de establecimiento permanente, se ha trasladado a un entorno virtual, sin necesidad de reconstruir su definición, se trata sencillamente de adaptarlo a un nuevo contexto; obviamente, la discusión apenas comienza y sus avances han arrojado sus primeras conclusiones, pero esto no implica que sean definitivas.

El tema de la tributación del comercio electrónico es muy amplio; sin embargo, el propósito de realizar este análisis es proporcionar una idea general de las disposiciones legales y fiscales aplicadas al comercio electrónico, así como dar a conocer los avances que se han logrado en el mundo respecto a la reglamentación que debe prevalecer en esta materia. Evidentemente es urgente.

Formulación del Problema

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, cabe preguntarse:

1. ¿Qué implicaciones en materia tributaria surgen en Venezuela por el comercio electrónico?
2. ¿Puede un servidor constituir un establecimiento permanente dando lugar a una jurisdicción tributaria en un Estado determinado?
3. ¿Puede un proveedor de servicio de Internet (ISP) constituir un establecimiento permanente dando lugar a una jurisdicción tributaria en un Estado determinado?
4. ¿De qué manera se puede identificar una jurisdicción tributaria a través de una dirección IP?
5. ¿Cómo debe conceptuarse al establecimiento permanente en el ámbito virtual?

6. ¿Es apropiado aplicar los criterios tradicionales de “fuente” y “residencia” (criterio de “domicilio” en la Ley de impuesto sobre la renta venezolana, en lo sucesivo “Ley de ISLR”), al comercio electrónico?
7. ¿Es viable la adaptación de la Ley de ISLR a las operaciones efectuadas en la Red?
8. ¿Qué rol deberían asumir las instituciones bancarias frente a las administraciones tributarias, si dichos pagos se realizan a través de tarjetas electrónicas?
9. ¿Cómo podrían contribuir las instituciones bancarias con la Administración Tributaria?
10. ¿Qué avances ha logrado la Administración Tributaria venezolana para controlar las operaciones del comercio electrónico?

Este fenómeno conlleva imperativamente, a realizar una evaluación de la Ley de ISLR, con miras de buscar soluciones prácticas y justas a los asuntos, retos y problemáticas planteadas por el comercio electrónico y así contribuir al desarrollo del mismo.

OBJETIVOS

Objetivo General

Evaluar la aplicabilidad del concepto de Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela al comercio electrónico.

Objetivos Específicos

1. Describir las implicaciones tributarias que surgen del comercio electrónico.
2. Considerar las limitaciones que en materia de control del comercio electrónico pueda enfrentar la Administración Tributaria venezolana
3. Analizar jurídica y técnicamente el concepto de Establecimiento Permanente de

la Ley de ISLR

4. Examinar las posiciones de los modelos de convención fiscal de la OCDE, ONU y del modelo de convención fiscal de EUA del concepto de establecimiento permanente aplicado al comercio electrónico.
5. Deducir los aspectos relevantes del Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicado a las actividades del comercio electrónico.

Justificación de la Investigación

En países en desarrollo como Venezuela, la alternativa del comercio electrónico ofrece oportunidades y ventajas ambiciosas, no sólo a las grandes empresas sino a las pequeñas y medianas empresas PYME; facilitando el acceso a nuevos mercados a menos costos, eliminación de intermediarios, se amplía el espacio en la vitrina comercial, incentiva la creación de micro empresas virtuales. Estas condiciones y otras propician el crecimiento y desarrollo del comercio electrónico, y por ende sus implicaciones tributarias.

La implementación práctica del comercio electrónico determina la existencia de problemas que traspasa todo límite fronterizo o geográfico y, ningún país escapa de esta realidad, es comercio internacional, por ende, la imperiosa necesidad de desarrollar normas que lo regulen; el afán continuo en los grupos de trabajo en las organizaciones internacionales, Estados y grupos de profesionales especialistas de dar respuestas a todas las interrogantes para lograr un sistema impositivo que proporcione certidumbre a los contribuyentes, seguridad jurídica a los agentes económicos y permita el desarrollo a nivel mundial.

Por otro lado, el auge tecnológico para los profesionales de la contaduría pública representa un reto, porque el cambio en la estructura interna de las organizaciones, conlleva a cambios de modo importante, en la naturaleza de la contabilidad gerencial y

financiera que actualmente se conoce. El comercio electrónico y las empresas virtuales vislumbran la existencia de sistemas de contabilidad carentes de soportes en papel; así como también nuevas formas de imposición, no en el sentido de nuevos tributos sino en la posibilidad de realizar o efectuar retenciones a través de la red, donde los comprobantes se generarán electrónicamente. E igualmente, nuevos enfoques de auditorías. Por lo tanto, el Estado, empresarios, inversionistas y los profesionales deben estar a la vanguardia.

Toda investigación dirigida al comercio electrónico constituye un aporte valioso a la solución del conflicto que surge por el uso y desarrollo del mismo. Esta dirigida al Estado, empresarios, inversionistas y profesionales; éste último grupo, deben estar atentos a los cambios y avances tecnológicos, que de una u otra forma van cambiar el curso de sus servicios.

El objeto del aporte de esta investigación es generar o desarrollar una teoría o propuestas para ayudar a solventar esta problemática, conjuntamente con la divulgación, que es una herramienta indispensable para el uso de la red y todo lo que ella tiene implícito.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes

El tema de la tributación en el comercio electrónico es relativamente nuevo, sin embargo, en Venezuela, profesionales se han abocado a la investigación de las diferentes problemáticas que han surgido como consecuencia de la implementación de los negocios digitales, mercados digitales y el comercio electrónico por la Internet

Del comercio electrónico nace día a día nuevas ramificaciones como líneas de investigación. Para el proceso de la búsqueda de los antecedentes de la investigación se visitó la biblioteca de la Universidad Metropolitana (UNIMET), la biblioteca Lorenzo Mendoza Fleury del IESA, de la Universidad Nacional de Hacienda Pública (UNAHIP) y la biblioteca del postgrado de Derecho en la Universidad Central de Venezuela; verificándose que existe pocos antecedentes con la variable en referencia. No obstante, se ubicaron los siguientes estudios de forma general que sirven de base para comprender el desarrollo de la investigación. Sólo se hará mención de los siguientes trabajos:

- Infante R. (2000) Trabajo Especial de grado presentado ante la coordinación de Postgrado de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Caracas. Titulado “Enfoques Tributarios Relativos al Control Fiscal del Comercio Electrónico. Una Aproximación”, donde se concluyó que ante el auge de la masificación del comercio electrónico, existen limitaciones y problemas de control fiscal sobre esta actividad, así como la determinación de las posibilidades de la

Administración Tributaria para ejercer un efectivo seguimiento sobre todas las actividades de comercio sujetas a la tributación, considerando que debe crearse una estructura legal que presuma y controle la evasión y otras figuras de defraudación tributaria acorde a las innovaciones de esta época, para permitir al fisco nacional “navegar” junto al resto de los internautas mundiales, dentro del infinito mundo de la World Wide Web, a través del montaje de un software modelo, es decir, comenzar a crear la tan necesitada y urgente base de datos”

- Cifuentes L y Alvarado W. A. (2000) Trabajo Especial de grado presentado ante el Decanato de Estudio de Postgrado de la Universidad Metropolitana. Caracas. Titulado “Comercio Electrónico en Venezuela: Una Propuesta de Política Fiscal. Sus principales conclusiones fueron las siguientes: se considera el comercio electrónico como una perturbación de las normas y técnicas tradicionales contenidas en la tributación internacional, enfatizó en la necesidad de llegar a un consenso internacional en la interpretación que deba darse a esta nueva forma de hacer negocios y finalmente, se señala la importancia del debate y la cooperación internacional especialmente la OCDE y la UE en los aportes en materia de gravabilidad en la Internet.
- Roth F. Geraldine. (2002) Trabajo presentado para la obtención del grado de Especialización en Gerencia Legal Cooperativa al Instituto de Estudios Superiores de Administración. IESA. Caracas. Titulado “Las Firmas Electrónicas. Características y Elementos Fundamentales para su Validez y su Incorporación al Sistema Legal Venezolano” El objeto principal de la investigación es un estudio de la firma electrónica, comparación entre la firma tradicional y la firma electrónica. Estudio de la firma digital funcionamiento y regulación. Las conclusiones fueron las siguientes: el intercambio de información a través de la red

presentan riesgos e incertidumbres tales como: la suplantación del autor y fuente del mensaje, alteración del mensaje, la seguridad en el emisor del mensaje. No garantiza la autoría del mensaje, contenido y existencia desde el punto de vista jurídico, se presentan dudas de su validez y eficacia de las transacciones conocidas. El desarrollo de los aspectos fundamentales de la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas como valor probatorio de los mensajes de datos, el respeto al derecho de la privacidad, la creación de los entes de certificación, el reconocimiento de la firma electrónica y la firma certificada.

Bases Teóricas

Reseña Histórica

La conferencia titulada Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial, celebrada en Turku, Finlandia, en 1997, los representantes de gobiernos y empresas se reunieron para debatir de manera informal sobre los retos planteados por el comercio electrónico mundial a los sistemas tributarios. Desde aquella reunión inicial la OCDE y las autoridades tributarias han venido trabajando intensamente en aportar mayor certidumbre sobre el modo en que se tratará el comercio electrónico desde la óptica impositiva, procurando aclarar los riesgos e identificar oportunidades.

El Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, en el marco tributario de la Conferencia de Ottawa titulada Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico, y a menos de un año después de Turku, publicó el marco tributario que fue recibido con el consentimiento por los ministros y el sector empresarial. Este marco ha sido aceptado desde entonces por la mayoría de los países como una sólida base para proseguir con el trabajo sobre la tributación del comercio

electrónico.

La OCDE, en colaboración con otras organizaciones internacionales, recibió en Ottawa los votos de confianza para coordinar y continuar llevando a cabo este trabajo. Los Estados Unidos, los países de la Unión Europea, la Organización Mundial del Comercio (OMC) con sus respectivos representantes de los países miembros, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y otras organizaciones se han involucrado en la investigación. En Venezuela por ejemplo, se empezó a examinar el tema, a raíz de las decisiones tomadas en el Marco de la Conferencia Ministerial de Ginebra del año 1992, donde se planteó formar un plan de trabajo con grupos intersectoriales.

Ante el auge y desarrollo del comercio electrónico, por iniciativa de un grupo de personas y organizaciones se creó el 3 de junio de 1999, la Cámara Venezolana de Comercio Electrónico (Cavecom-e), y entre sus objetivos esta la de propiciar las actividades de investigación, desarrollo y docencia asociadas al comercio electrónico.

La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional CNUDMI/UNCITRAL, con mandato de fomentar la armonización y la unificación progresiva del derecho mercantil internacional, observando que un número creciente de las transacciones comerciales, internacionales se realizan por medio del intercambio electrónico de datos y por otros medios de comunicación, habitualmente conocido como comercio electrónico; se han incorporado al trabajo paralelamente con las demás organizaciones internacionales.

Recomendaron otorgar valor jurídico a los registros computarizados aprobada por la Comisión, celebrado en 1985, en la que la Asamblea pidió a los gobiernos y a las organizaciones internacionales que cuando así convenga, adopten medidas acordes con las recomendaciones de la Comisión a fin de garantizar la seguridad jurídica en el

contexto de la utilización más amplia posible del procesamiento automático de datos en el comercio internacional.

La CNUDMI partiendo de la premisa que “El comercio acelera el crecimiento, mejora el nivel de vida, crea nuevas oportunidades”, desarrolla el objetivo de incrementar estas oportunidades en todo el mundo, formula normas modernas, equitativas y armonizadas para regular las operaciones comerciales. Entre sus actividades se tiene la elaboración de convenios, leyes modelo y normas aceptables a escala mundial, guías jurídicas y legislativas y la formulación de recomendaciones de gran valor práctico, entre otras.

En materia de comercio electrónico uno de los aportes es la Ley modelo sobre comercio electrónico” aprobada en 1998. Esta Ley Modelo, adoptada en 1996, tiene por objeto facilitar el uso de medios modernos de comunicación y de almacenamiento de información, por ejemplo el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico y la telecopia, con o sin soporte como el de Internet. Se basa en el establecimiento de un equivalente funcional de conceptos conocidos en el tráfico sobre papel, como los conceptos de "escrito", "firma" y "original".

La Ley Modelo, por cuanto proporciona los criterios para apreciar el valor jurídico de los mensajes electrónicos, será muy importante para aumentar el uso de las comunicaciones mantenidas sin soporte de papel. Como complemento de las normas generales, la Ley contiene también normas para el comercio electrónico en áreas especiales, como sería el transporte de mercancías. Con miras a ayudar a los poderes ejecutivo, legislativo y judicial de los países, la comisión ha elaborado además una guía para la incorporación de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico al derecho interno.

Otro aporte es la Ley Modelo sobre las Firmas Electrónicas, aprobada en 2001,

tiene la finalidad de ofrecer una mayor certeza jurídica a los usuarios de firmas electrónicas. Basándose en el principio flexible anunciado en el artículo 7 de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico, establece la presunción de que, cuando cumplan ciertos criterios de fiabilidad, las firmas electrónicas serán equiparables a las manuscritas. Esta presunción se establece con un criterio de neutralidad tecnológica, para no favorecer la utilización de un determinado producto técnico.

La ley modelo establece reglas básicas de conducta que pueden servir de orientación para evaluar las posibles responsabilidades de las diversas partes que intervienen en el proceso de la firma electrónica: el firmante, la parte que confía en la firma y los terceros en que se confía. Países como Colombia, México, Venezuela entre otros han desarrollado el proyecto de Ley tomando como base a la Ley modelo de la UNCITRAL.

En la actualidad la labor de estos grupos de trabajos y las organizaciones internacionales mantienen vigentes sus objetivos para la búsqueda de respuestas a todas aquellas interrogantes o incertidumbres que se ha generado por el uso del comercio electrónico.

A continuación se presentará un conjunto de conceptos y proposiciones, que van dirigidos a explicar el fenómeno y la problemática planteada en la investigación del tema. Constituye inicialmente, una relación entre la teoría y los objetivos a ser desarrollados y a su vez se presenta las distintas posiciones y criterios de profesionales especialistas en materia tributaria, derecho informático y en sistemas, a nivel nacional e internacional; así como también, se incluyen posiciones y criterios de organizaciones internacionales que se han abocado a la investigación de las implicaciones jurídicas tributarias que plantea el comercio electrónico.

Funcionamiento de la Internet

Cuando se habla de comercio electrónico inicialmente se piensa en Internet y hasta se ha definido que comercio electrónico es Internet, esta acepción es falsa e inclusive algunos sectores le restan importancia al tema, este fenómeno que ha causado grandes controversias a nivel mundial y crece de manera acelerada.

Entonces resulta necesario que antes de continuar con el comercio electrónico, se describa un poco el proceso del funcionamiento de la Internet, los fundamentos técnicos, el acceso a Internet así como, aclarar los conceptos y diferenciar Internet del comercio electrónico, para comprender el tema del que se va a tratar.

Internet

Cisco Systems (2001) define a Internet:

La Internet es la red global más grande, uniendo (conectando) decenas de miles de redes worldwide y teniendo "una cultura" que enfoca en la investigación y la estandarización basada en el empleo de vida real. Muchas tecnologías de red avanzadas vienen de la comunidad de Internet. ¹¹(p. 925)

Es una red de redes a escala mundial de millones de computadoras interconectadas con un conjunto de protocolos, éstos representan las reglas que controlan la secuencia de mensajes que ocurren durante una comunicación entre

¹ Original en Inglés: "Largest global internet work, connecting tens of thousands of networks worldwide and having a "culture" that focuses on research and standardization based on real-life use. Many leading-edge network technologies come from the Internet community."

entidades que forman una red.

Esta red permite que todas las computadoras se comuniquen entre sí. Un computador casero es conectado usualmente a Internet utilizando una línea telefónica normal y un Módem que se comunica con un **ISP** (Internet Service Provider, o proveedor de servicios de Internet).

Los ISP se conectan a otros ISP más grandes, y éstos mantienen conexiones de fibra óptica llamados **"backbones"** (backbone significa columna vertebral) para una nación o región. Los backbones están conectados alrededor del mundo mediante cables submarinos o conexiones satelitales. De esta forma cada computador en Internet está conectado con los demás.

Fundamentos Técnicos

Para disfrutar de los servicios existentes en Internet el usuario dispone de distintas aplicaciones comunicativas, cada día más potentes y sofisticadas. En la actualidad se puede hablar de:

1. Aplicaciones de Correo electrónico (e-mail). Es el primero, más simple y el más extendido de los servicios. El funcionamiento es similar al correo convencional, realizándose a través de ordenadores y de forma casi instantánea. Cada usuario posee una dirección electrónica, los mensajes recibidos se almacenan en un buzón electrónico que reside en la memoria de computador servidor. Junto con los mensajes también pueden ser enviados ficheros como paquetes adjuntos.
2. Newsgroups. Aquí es el servidor el que se suscribe a un news group. Permite formar grupos de discusión que resultan útiles para obtener información de la industria y profesional. Se comparte la información.
3. File Transfer Protocol o Protocolo para transferencias de archivos FTP:

Distintas aplicaciones facilitan el traslado de un archivo (datos, programas, textos, etc.) de un ordenador a otro, incluso si los ordenadores tienen diferente sistema operativo o de archivado. Requiere saber el nombre o dirección del servidor. Muchos servidores permiten el acceso a una parte de sus directorios a cualquier usuario: Son los FTP-Anónimo

4. Conversación o conferencias. Son aplicaciones que permiten el intercambio de mensajes simultáneo. La pantalla queda dividida en dos partes y cada uno escribe en una parte y recibe en la otra. Pueden darse, también, conversaciones a varias bandas o forums.
5. La **World Wide Web** (del inglés, *Telaraña Mundial*), *la Web* o *WWW*, es un sistema de hipertexto que funciona sobre Internet. Para ver la información se utiliza una aplicación llamada navegador web para extraer elementos de información (llamados "documentos" o "páginas web") de los servidores web (o "sitios") y mostrarlos en la pantalla del usuario. El usuario puede entonces seguir hiperenlaces que hay en la página a otros documentos o incluso enviar información al servidor para interactuar con él. A la acción de seguir hiperenlaces se le suele llamar "navegar" por la Web.

No se debe confundir la Web con Internet, que es la red física mundial sobre la que circula la información. La telaraña mundial, combina técnicas de recuperación de la información con el hipertexto para construir un fácil pero poderoso sistema de información global. Se tiene la posibilidad de navegar a través de documentos multimedia que contienen información textual, gráfica, imágenes, sonidos, vídeo, y con conexiones que llevan al pulsarlas a otro documento que puede estar en el mismo servidor o en la otra parte del mundo. Mediante distintas aplicaciones (Mosaic, Linx, Netscape, etc.) el usuario, con la misma sensación que si estuviera en pantallas de su propio ordenador, se introduce en un espacio comunicativo en el que se mueve de servidor en servidor, de pantalla en pantalla seleccionando y pulsando el ratón.

Representa el sitio comercial virtual de la empresa que desea ofrecer sus productos y servicios a través de la Red. Éstas páginas deben contener la descripción de empresa, historia, quiénes son, qué ofrecen, políticas y contratos, entre otros características.

6. Otras herramientas: Existen otro tipo de aplicaciones que ayudan a moverse entre la información. Hay buscadores de archivos, de usuarios, de servidores, otros.

Estas aplicaciones que permiten acceder a los recursos existentes en Internet, también tienen aplicabilidad en niveles de menor alcance como redes metropolitanas o redes locales. En cualquier institución que disponga de una red local pueden intercambiarse correo, ficheros, puede conectarse a un ordenador remoto, etc. En todo caso lo que cambian son las aplicaciones mismas, pero existe la voluntad de compartir recursos e intercambiar información. Tomado de <http://es.wikipedia.org>

Sistemas de Identificación de Internet

Dirección IP

Para mantener a todas esas máquinas en orden, a cada máquina en Internet se le asigna una dirección única llamada dirección IP. Esta consta de Números de 32-bits expresados normalmente en 4 octetos en un número decimal con puntos. Una dirección IP típica podría ser algo como esto: 209.1.224.61

Cada máquina en Internet tiene una dirección IP única. Un servidor tiene una dirección IP que no cambia muy a menudo. Una máquina casera que se conecta a través de un módem a veces obtiene una dirección IP que es asignada por el ISP en el momento de la conexión. Esa dirección IP es única para su sesión pero podría ser diferente para la próxima vez que se conecte. De esta forma un ISP sólo necesita una

dirección IP para cada módem de usuario.

Para que las máquinas en Internet funcionen, todo lo que se necesita es una dirección IP para poder "hablar" con el servidor. Por ejemplo, en un navegador o **browser** se puede escribir la URL `http://200.21.200.2` y llegará a uno de los servidores del ISP.

Las direcciones IP pueden ser públicas o privadas.

Direcciones IP públicas son visibles en todo Internet. Un ordenador con una IP pública es accesible (visible) desde cualquier otro ordenador conectado a Internet. Para conectarse a Internet es necesario tener una dirección IP pública.

Direcciones IP privadas (reservadas) son visibles únicamente por otros hosts de su propia red o de otras redes privadas interconectadas por routers. Se utilizan en las empresas para los puestos de trabajo. Los ordenadores con direcciones IP privadas pueden salir a Internet por medio de un router (o *proxy*) que tenga una IP pública. Sin embargo, desde Internet no se puede acceder a ordenadores con direcciones IP privadas.

Clientes y Servidores

En general, todas las máquinas en Internet pueden ser categorizadas en dos tipos: servidores y clientes. Esas máquinas que proveen servicio (como Servidores Web, Servidores FTP, etc.) a otras máquinas son servidores. Los que se utilizan para conectarse a esos servicios son los **clientes**.

En Internet, los ordenadores que están conectados a la red no tienen siempre los mismos propósitos o poseen las mismas capacidades. Un Servidor debe brindar uno o más servicios en Internet.

Los servidores forman parte del esqueleto de Internet. Un servidor es un gran

ordenador encargado de atender las peticiones de otros ordenadores (por eso su nombre). Por poner un ejemplo, si se escribe en un navegador www.google.com, lo que se realiza es una petición a un servidor para que muestre la página de Google. Quien realiza la petición de la página es el cliente. También existe otro tipo de servidores, que son los ISP (Internet Service Provider o Proveedor de Servicios de Internet). Estos servidores son los encargados de ofrecer una conexión de acceso a Internet para los ordenadores clientes y será el enlace de estos con los demás ordenadores de Internet. Un ejemplo de ISP puede ser Terra. Eresmas o Wanadoo, entre otros.

De lo anteriormente dicho se entenderá mejor con un ejemplo: Una persona se encuentra en su casa conectado a Internet vía módem y solicita desde su navegador la visualización de una página Web (la solicita a un servidor). Pues bien, su navegador genera un paquete con la dirección IP del servidor donde se encuentra la página que solicitó. Este paquete es enviado a su ISP, que es el encargado de enviarlo de servidor en servidor hasta su destino. Una vez en su destino, el servidor que ha recogido la petición, genera y envía otro paquete con la información que solicitó hasta su ISP, que es el encargado de enviárselo al cliente. Una vez que el ISP lo envía a su ordenador, su navegador interpreta el paquete y se lo muestra en pantalla.

Mediante el ejemplo, Internet parece ser muy fácil y sencillo, pero detrás de este proceso se encuentra la mayor infraestructura tecnológica de la era moderna, imposible de explicar en tan poco espacio, y quizás no se entienda bien por el lenguaje técnico especializado que tiende a ser pesado para digerir; además que no es tema del trabajo, sólo se ofrece esta información con la finalidad de separar los conceptos de comercio electrónico con énfasis de que el comercio electrónico no es Internet.

Dominios

Un dominio es el identificador usado para designar a un computador, o un

conjunto de computadores en Internet. Por ejemplo, el nombre "ucv.edu.ve" agrupa a todos los computadores de la Universidad Central de Venezuela, mientras que "sagi.ucv.edu.ve" designa a un computador llamado "sagi", que a su vez se encuentra dentro de la Universidad.

La terminación ".edu" por ejemplo, es una de las nomenclaturas utilizadas para identificar la naturaleza o tipo de organización a la que se refiere la página web. De acuerdo al contenido de la página web a publicar, es necesario seleccionar del listado que proporcionan las empresas encargadas para la asignación de nombres de dominio, la que mejor describa la temática de la página web. Entre las nomenclaturas más comunes se encuentran: ".com", ".gov", ".net" y ".org".

Un nombre de dominio es un método para recordar la dirección de sitios web específicos en Internet, constituidos usualmente por un nombre o frase representativa de la naturaleza del negocio, servicio, producto o persona, aunque por la falta de regulaciones puede ser prácticamente cualquier cosa. Pueden tener una longitud hasta de 63 caracteres seguidos por una extensión.

La ICANN (The Internet Corporation for Assigned Names and Numbers) es una entidad sin fines de lucro que fue formada para asumir la responsabilidad, entre otras cosas, de administrar el sistema de nombres de dominio en Internet.

InterNIC es el organismo encargado a nivel mundial para la asignación de nombres de dominios. Actúa como autoridad máxima en la asignación para garantizar una única dirección para cada dominio.

Con el objetivo de facilitar el manejo y la asignación de dominios, InterNIC delega en otras organizaciones similares la tarea de registrar aquellos dominios propios de cada país, este es el caso de la organización "Reacciun", a la cual le fue delegado el

registro de todos los dominios propios de Venezuela y de esta manera pasar a ser el "NIC-VE".

Comercio Electrónico

El comercio electrónico consiste en la compra, venta, marketing y suministro de información complementaria para productos o servicios a través de redes informáticas. La industria de la tecnología de la información podría verlo como una aplicación informática dirigida a realizar transacciones comerciales.

Una definición alternativa la vería como la conducción de comunicaciones de negocios comerciales y su dirección a través de métodos electrónicos como intercambio electrónico de datos y sistemas automáticos de recolección de datos.

El comercio electrónico también incluye la transferencia de información entre empresas (EDI). Tomado de la Enciclopedia Libre Wikipedia. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Comercio_electr%C3%B3nico

Existen algunos trabajos y publicaciones que definen el comercio electrónico sin llegar a lograr la unificación del concepto.

El comercio electrónico es una alternativa moderna de hacer negocios que ofrece amplias oportunidades, tanto para el sector público como el privado. Cabe mencionar los modelos de negocios que surgen con el desarrollo del comercio electrónico: las empresas virtuales, los portales, los centros comerciales virtuales, licitaciones electrónicas, otros.

Carreño Beatriz, en la publicación de su trabajo de investigación en Monografías.com, señala algunas de las ventajas que ofrece a las empresas comercializar a través de la red, entre ellas a manera de resumen son:

1. La participación activa desde los propios centros de producción en la ampliación de mercados. Empresas-empresas, consumidores-empresas y empresas-gobierno.
2. Permite entrar a otras fuentes de distribución a menor costo y ofrece mayor competitividad.
3. Amplía el espacio en la vitrina comercial.
4. Ahorro de tiempo.
5. Incentiva la creación de microempresas virtuales.
6. Disminución en la relación empleado / cliente
7. Redefinición de las relaciones entre compradores y vendedores.
8. Declive de barreras, entre otras.

Como se ha dicho anteriormente el comercio electrónico encierra varios elementos que lo caracterizan o definen como lo es el intercambio electrónico de datos, entendiéndose por mensajes de datos información generada enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, también la transmisión electrónica de una computadora a otra a través de Internet. Básicamente así la definen algunas legislaciones que reglamenta en materia de comercio electrónico.

Rodríguez, Gladys S. (2004) define el comercio electrónico como la realización electrónica de transacciones comerciales, cuyo sustento es la transmisión de datos que pueden incluir imágenes y texto. Se realizan actividades de comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia de fondos, compraventa de acciones, subastas, diseños, contratación pública, comercialización directa al consumidor, servicio de post venta, etc. (pág. 18)

Para completar la definición anterior, es oportuno añadir lo que puntualiza Suarez Kimura – Scavone, el comercio electrónico consiste en realizar electrónicamente

transacciones comerciales a través de Internet. Está basado en el tratamiento y transmisión electrónica de datos, incluidos textos, imágenes y video. Comprende actividades de comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia electrónica de fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimiento de embarque electrónicos, subastas diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (on line sourcing), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios postventa.

También, abarca productos por ejemplo, bienes de consumo, equipos médicos especializados y servicios de información, financieros y jurídicos; actividades tradicionales como asistencia sanitaria, educación y nuevas actividades tales como los centros comerciales virtuales.

De lo anteriormente expuesto se puede decir, que el comercio electrónico involucra cualquier transacción comercial efectuada por medios electrónicos, a través de redes que incluye medios tradicionales como el fax, el telex, el teléfono, los EDI e Internet. El comercio electrónico se desarrolla, mediante la relación entre oferta y demanda, con el uso de herramientas electrónicas y telecomunicaciones, con el objeto de agilizar el proceso comercial por medio de reducción de tiempos y costos.

En la Ley Modelo de la CNUDMI sobre comercio electrónico, no establece una definición precisa pero, si define los elementos que intervienen en las operaciones del comercio electrónico. El artículo 2 define:

- a) Por “firma electrónica” se entenderán los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información recogida en el mensaje de datos;
- b) Por “certificado” se entenderá todo mensaje de datos u otro registro

que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la firma;

c) Por “mensaje de datos” se entenderá la información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax;

d) Por “firmante” se entenderá la persona que posee los datos de creación de la firma y que actúa por cuenta propia o por cuenta de la persona a la que representa;

e) Por “prestador de servicios de certificación” se entenderá la persona que expide certificados y puede prestar otros servicios relacionados con las firmas electrónicas;

f) Por “parte que confía” se entenderá la persona que pueda actuar sobre la base de un certificado o de una firma electrónica.

Las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones están suponiendo una intensa transformación de los métodos de trabajo y de las modalidades adoptadas para la operatoria comercial. Desde el punto de vista eficiente donde se considera que el tiempo es dinero, se está asistiendo a una etapa en la que la gestión, la calidad y la rapidez de la información se han convertido en elementos claves de la competencia. En definitiva la presión del mercado se extiende y se refuerza obligando a las empresas a explotar al máximo sus capacidades buscando la eficiencia en la administración de sus recursos aplicando las tecnologías disponibles.

El comercio electrónico se puede desarrollar entre Estados, Estados y empresas, entre Estados y particulares, entre empresas y empresas, entre empresas y consumidores y entre consumidores.

Modalidades

En el comercio electrónico participan como actores principales las empresas, los consumidores y las administraciones públicas. Así se distinguen normalmente tres tipos básicos de comercio electrónico:

- Entre empresas o "business to business" (B2B).
- Entre empresa y consumidor "business to consumers" (B2C).
- Entre empresa y Administración o "business to administrations" (B2A).

Las empresas pueden intervenir como usuarias (compradoras o vendedoras) o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico (proveedores de servicios de certificación de claves públicas, instituciones financieras, etc.). Por su parte, las Administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo (por ejemplo en los procedimientos de contratación pública o de compras por la Administración).

En un sentido amplio, los consumidores participarían en dos formas adicionales de comercio electrónico además del business-to-consumer: por una parte, el comercio electrónico directa entre consumidores (venta directa entre particulares) y, por otra, las transacciones económicas entre ciudadano y Administración (pago de prestaciones sociales, pago de impuestos, etc.)

En el caso de ventas de bienes a través de comercio electrónico, en principio tanto el pedido como el pago se efectúan de forma telemática, mientras que la entrega del producto puede realizarse por vía telemática o por medios terrestres tradicionales. Se trata del llamado comercio electrónico directo e indirecto respectivamente, o también on-line y off line.

La relación entre empresas B2B, abarca las relaciones comerciales de una

empresa con sus proveedores y distribuidores. En este mercado se incluye las actividades de compra y venta entre empresas, sistema de información relacionados con procesos comerciales entre proveedores socios o canales, como pueden ser los pedidos, pagos, servicios básicos de adquisición, sistema de ayuda a la distribución, etc.

La relación empresa consumidor B2C, esta relación permite el contacto directo del fabricante con el consumidor, lo que permite eliminar a los intermediarios en este proceso de compra. Esta característica, es una de las ventajas que ofrece el comercio electrónico, ya que, reduce los costos del producto.

La relación empresa gobierno B2G, cubre las transacciones entre las empresas y las organizaciones gubernamentales. A través de disposiciones legales establecidas, las compañías pueden responder electrónicamente por Internet, en Venezuela es utilizada el Web site, www.seniat.gov.ve para la declaración y pago de impuestos: http://www.seniat.gov.ve/portal/page?_pageid=87,1&_dad=portal&_schema=PORTAL, desde esta dirección se pueden realizar las siguientes transacciones: Formato AR-I, Draw back, Solicitud de Créditos Fiscales para Exportadores, Cesión de Créditos Fiscales, Notificación de Compensación de Créditos Fiscales, Registro de Inscripción de Tierras, declaraciones informativas para los agentes de retención, inscripción masiva al Registro de Información Fiscal, otras. Igualmente se cuenta con el Web site del Instituto Venezolano de Seguridad Social www.ivss.gov.ve , allí las empresas podrán acceder a los formatos electrónicos, realizar consultas reclamos y otros servicios.

La relación Estado consumidor G2C, esta relación ha tratado de emerger, sin embargo, en algunos países se encuentra desarrollada, se extienden a las interacciones electrónicas a áreas tales como, los pagos de impuestos municipales y nacionales, con el consumidor.

Los agentes básicos involucrados en una transacción electrónica dependerán del modelo que se adopte y en forma general se tiene:

1. Comprador: usuario que accede al sistema para adquirir un bien o servicio
2. Vendedor: persona natural o jurídica con capacidad para comercializar un bien o servicio
3. Infraestructura informática: redes y equipos para interconectar a los agentes.
4. Entidad proveedora del medio de pago: transferencia electrónica de fondos, tarjetas de créditos, dinero electrónico o digital (e-cash), etc.
5. Centro Autorizador: proveedor de servicio que intermedia asegura la validez de la operación.
6. Banco y entidad financieras: papel intermediador autorizando los pagos on line y ofreciendo garantías de seguridad en las transacciones.
 - El emisor del pago (que actúa en representación del comprador)
 - El receptor del pago (que actúa en representación del vendedor)
7. La entidad que entrega el producto.
8. La entidad que se encarga de la atención al cliente y resolución de posibles conflictos.

Todos estos agente pasan a ser actores, que a su vez asumen responsabilidad en sus varios roles. El surgimiento de Internet y su uso extensivo, ha sido una gran oportunidad para la banca, para dar a conocer sus productos y servicios, propiciar un canal para realizar las transacciones. Hoy día los usuarios pueden acceder a sus cuentas bancarias mediante Internet, desde un PC, busca la página del banco entra con código de usuario y una contraseña secreta que tiene como cliente, desde allí puede realizar distintas operaciones como, transferencias, domiciliar pagos de servicios públicos, solicitar el estado de cuentas de tarjetas de créditos, conocer en forma inmediata la disponibilidad de sus cuentas sin necesidad de tener que acudir a una oficina del banco.

Empresa Virtual

La empresa virtual puede ser entendida como una nueva forma de organizar y dirigir, que se manifiesta en múltiples aspectos que van desde la aplicación de técnicas e instrumentos en todo el ámbito de los procesos, actividades, tareas y organizaciones,

hasta en lo que afecta a una nueva forma de entender el trabajo, su división, no sólo en cuanto a los aspectos funcionales, e incluso hasta los espaciales. Esto es, todo lo que afecta al propio trabajo y a las nuevas formas que tratan de dar una respuesta en búsqueda tanto de una mayor eficiencia económica de la utilización de recursos humanos como de una respuesta también a las exigencias de la persona en su utilización eficiente del recurso más escaso: su tiempo.

The Economist, en un artículo del 6 de febrero de 1993, la define:

“Una empresa virtual es una red temporal de empresas que se unen para explotar una oportunidad específica de mercado apoyada en las capacidades tecnológicas de las empresas que forman una red”.

Negocios Digitales

Sobre los mercados digitales Lorenzo Lara (debates IESA, 2000) expresa lo siguiente:

Un mercado digital está constituido por compradores y vendedores que se encuentran en ambientes virtuales, determinados por medios electrónicos, para realizar actividades de intercambio comercial de productos y servicios. (Pág. 3)

También señala que en los mercados digitales es donde surge el comercio electrónico, y las transacciones de compra, pago y envío operan por Internet.

La organización virtual tiene funciones y procesos que no requieren de una completa infraestructura física (oficinas, almacenes, plantas, vehículos, etc.) o de recursos humanos propios, sino que se desarrolla a través de relaciones íntimas con otras

empresas y/o personas externas establecidas en la misma localidad o en sitios remotos.

Hay diferentes formas de virtualización. Una proviene de los esfuerzos donde la organización se hace más pequeña para ser más eficiente, flexible y adaptable al cambio, generalmente se concentra en sus mejores capacidades y traslada a ciertos proveedores de servicios las actividades que se pueden hacer más eficientemente y con mejor calidad fuera de la empresa. (Outsourcing)

Otra forma de "virtualización" proviene del uso de trabajadores "móviles" o "remotos", que trabajan en el campo o desde su casa y se "integran" a la empresa con tecnologías de información como correos electrónicos, Internet, correos de voz, sistemas de fax, etc.

Entre las tecnologías habilitantes del comercio electrónico en rápido desarrollo están las relacionadas con Internet. Otro conjunto de tecnologías de comercio electrónico ya maduras e irrumpiendo velozmente en Venezuela son las relativas al Intercambio Electrónico de Datos (EDI).

Intercambio Electrónico de Datos (EDI)

EDI es una forma de intercambiar información entre clientes y proveedores en forma digital que se inicia con un rediseño de procesos en los que se elimina el papel y que puede llegar hasta la íntima integración de los sistemas de clientes y proveedores para que operen de la forma más eficiente posible sin intervención humana.

EDI es aplicable de compañía a compañía y no se da la relación entre compañía y consumidor.

Es sistema informático cuyo intercambio electrónico se realiza a través de redes cerradas de comunicación denominadas VAN (Value ADDED Network) Redes de Valor Añadido. Consiste en contratar redes gestionadas por terceros que proporcionan

un servicio de almacenamiento y recuperación de datos donde cada usuario tiene un buzón para la recepción de los mensajes.

Para que opere un EDI, se deben dar ciertos elementos:

1. Los usuarios, empresarios que intercambian información
2. Intermediario: los que se encarga de de gestionar el tráfico informático
3. Hardware y Software para EDI
4. Una Red de transmisión
5. Acuerdos de intercambio donde se establecen las normativa jurídica y técnicas a seguir , según el número de usuarios que intervenga

Dentro de las ventajas que ofrece este sistema es el ahorro de gestión. Disminución de errores por la mayor exactitud de la información y la seguridad, como la autenticación de los usuarios, la integridad del mensaje y la confirmación de entrega.

Y su desventaja principal es el alto costo operativo para las medianas y pequeñas empresas (PYME)

Implicaciones Tributarias del Comercio Electrónico

Los problemas fundamentales que tiene implícito el comercio electrónico y que afectan la tributación, comienzan en las mismas reglas clásicas que se aplican en materia jurisdiccional tributaria, donde se ha fundamentado en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado como, por ejemplo, el lugar de suministro de bienes o servicios, o el lugar de residencia del contribuyente o el lugar de utilización de un bien o servicio. Para el comercio electrónico no es imprescindible la existencia de un lugar físico o tener una infraestructura física, lo que para las administraciones tributarias y para los Estados, determinar sus derechos de jurisdicción a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio resultan ser muy difícil, para hallar u obligar al sujeto pasivo a cumplir con la obligación tributaria; lo que puede

generar doble imposición o simplemente que la operación no se encuentre gravada.

Se presenta un nuevo problema para las administraciones tributarias en aquellos bienes que se transfieren digitalmente y no se hace necesario pasar por Aduanas y cumplir con todo el procedimiento de nacionalización de las mercancías, como por ejemplo, libros electrónicos, que a su vez éstos generan problemas y nuevos retos para la cobranza de determinados tributos, de acuerdo a la clase de bienes físicos que correspondan, por ejemplo una retención no efectuada.

Surge la dificultad de calificar las operaciones y rentas obtenidas, es decir, la forma bajo la cual se gravarán las operaciones, si serán tratados como cánones, beneficios empresariales o regalías, dependerá si son entregas de bienes o servicios.

La dificultad de localizar e identificar las partes que intervienen en la transacción, aumenta el conflicto de conocer con exactitud la jurisdicción, domicilio donde se obtiene la renta. Por ende, la dificultad de los Estados ejercer su potestad tributaria.

Finalmente, el uso de tecnologías sofisticadas en el comercio electrónico, como sería el caso de Intranets, en las empresas multinacionales y grupos de empresas, origina el aumento de la utilización de precios de transferencia entre éstas, lo cual dificulta la debida tributación y control.

Las transacciones u operaciones que se realizan a través de la Red, cada vez son mayores, es decir, que el número de personas naturales o jurídicas encuentran un especial atractivo comercializar por medios electrónicos, sencillamente por las grandes oportunidades y ventajas que se presentan; ahora bien, indistintamente del criterio de conexión que adopte un determinado Estado, lo que se puede llamar tradicionalmente comercio nacional pasa a ser comercio internacional y es por ella la continua búsqueda de las organizaciones internacionales para implementar criterios homogéneos, a efectos de adoptar una política de imposición justa y equitativa.

Las transacciones realizadas en la Red, son actividades comerciales cuyo fin es generar riqueza, son manifestaciones económicas, hecho que no puede obviarse, por lo tanto, dicha actividad a la luz de la legislación tributaria venezolana son gravadas, indistintamente del medio por el cual se realizan. Esta actividad está generando consecuencias tributarias por la ausencia de reglamentación para el comercio electrónico pueden llevar a una doble imposición, evasión fiscal o una disminución en la recaudación para los Estados.

La Administración Tributaria y el control de las Operaciones en el Comercio Electrónico

Para las administraciones tributarias, el control y fiscalización que hasta ahora ha servido en el comercio tradicional u off line, se ve cuestionado ante este nuevo escenario. La revolución de las comunicaciones y el avance tecnológico constituyen nuevos retos y plantea nuevas problemáticas.

Sin embargo, la existencia de nuevas normativas en materia de Uso de Internet, la ley de mensajes de datos y firmas electrónicas, la ley orgánica de telecomunicaciones, la nueva ley con fuerza de ley de registro público y del notario, ley especial sobre delitos informáticos; representa pequeños avances para la coadyuvar a resolver los problemas planteados por el comercio electrónico.

Aspectos Impositivos en Materia de Impuesto sobre la Renta Venezolana

En el marco del proceso de reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana (ISLR) durante el año 1999, se introdujo un aspecto fundamental, como lo es el Principio conocido como **Renta Mundial**. En este sentido, el Art. 1 de la Ley de ISLR dispone que las personas domiciliadas en Venezuela o con un establecimiento permanente o base fija en el país están sujetas a impuesto en Venezuela sobre la base de sus rentas mundiales."

Asimismo, en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, se consagra el principio de Renta Mundial. El artículo 11 del COT, establece que las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente en el territorio nacional, siempre y cuando se cumpla las condiciones esenciales que:

1. se trate de impuestos tipificados en leyes nacionales,
2. que el contribuyente tenga la nacionalidad venezolana,
3. que el contribuyente esté domiciliado o residenciado en el país, conforme a lo establecido en el artículo 30 y siguientes del COT,
4. El contribuyente posea un establecimiento permanente o base fija en el territorio nacional.

Las potestades tributarias quedan sujetas a los criterios de vinculación subjetiva, que permiten establecer un nexo o conexión sustancial entre el Estado y la persona, con el objeto de gravar la totalidad de las rentas obtenidas, sea de fuente territorial o extraterritorial.

El principio de Renta Mundial significa que la ley de ISLR venezolana somete a este gravamen a:

1. Las Personas Naturales o Jurídicas residenciadas o domiciliadas en Venezuela, por sus rentas tanto Territoriales como Extraterritoriales;
2. Las Personas Naturales o Jurídicas no residenciadas o domiciliadas en Venezuela, por sus rentas de fuente territorial;
3. Las Personas Naturales o Jurídicas no residenciadas o domiciliadas en Venezuela, pero que tengan un Establecimiento permanente en Venezuela, por las rentas que le sean atribuidas a dicha base fija.

El artículo 12 del Código Orgánico Tributario Venezolano (1994), artículo 11 del COT vigente, y en concordancia con los artículos 1 y 6 de la Ley de Impuesto sobre

la Renta de 1999, se observa claramente el factor de conexión adoptado por la legislación venezolana, donde se considerará nacida la obligación tributaria y la facultad del Estado venezolano para exigir el pago del tributo; entonces, según lo expuesto aquí, los factores de conexión adoptados por Venezuela se clasifican de la siguiente manera:

- a) Personales o subjetivos
 - Residencia: coexistiendo con el de la territorialidad, las personas jurídicas o naturales domiciliadas o residentes (Atr. 30 COT) pagarán impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, independientemente de su fuente
- b) Reales u objetivos:
 - Territorialidad o fuente de la renta: las personas jurídicas o naturales no domiciliadas o no residentes, pagarán impuestos por las rentas cuya fuente o causa ocurran en el país.
- c) Establecimiento permanente: en este criterio impera de manera exclusiva el gravamen en el Estado de la fuente, en el cual exista un establecimiento permanente o base fija, en la cual se haya generado renta a favor de un residente del otro Estado pero, atribuibles a dichas Base Fijas o Establecimiento Permanente.

Se entiende que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente cuando existe:

- Lugar fijo de negocios;
- Sede de dirección;
- Sucursal;
- Almacén;
- Tienda;
- Agencia o representante;
- Obras de construcción, entre otros, que superen los seis meses.

Héctor Villegas (1999), define Establecimiento Permanente: “el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de la actividad económica en un país por parte del propietario que esta domiciliado o ubicado en el extranjero.” (p. 485). Interpreta que según este criterio, el hecho de existir establecimiento permanente en un país, da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla.

La Ley de ISLR consagra el principio de establecimiento permanente. En este sentido, el Art. 7 de la ley, párrafo tercero, define, no en forma precisa pero, establece lo que constituye un establecimiento permanente a la luz de la legislación venezolana. Se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones por medio de un establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de un apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice todas o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin.

Se excluye de la definición de establecimiento permanente, el mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. También considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles

explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Establece que las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes, tendrán tratamiento de establecimiento permanente. Constituye una base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

Se hace necesario mencionar que el Reglamento de la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, define en el artículo N° 3 al establecimiento permanente como a lugares fijos de negocios, en los cuales una persona natural o jurídica, desarrolle total o parcialmente actividades gravadas. Para tal efecto, se considerarán incluidos dentro de tal concepto las sucursales, firmas personales, prestación de servicios técnicos, científicos, estudios de protección y explotación, agencias o representaciones permanentes, sedes de dirección o de administración de empresas, oficinas, fábricas, talleres, minas canteras y otras explotaciones, ejecución de obras civiles o trabajo de construcción o de montaje, uso de instalaciones con fines de almacenamiento, exhibición o entrega de mercancías, así como el mantenimiento de las existencias de dichas mercancías con tales fines; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercancías, obtener informaciones de carácter comercial o industrial, o de otras actividades gravadas; así como también las que tengan por fin la publicidad o la realización de investigaciones técnicas o científicas con fines de lucro.

Uno de los problemas más álgidos dentro de la fiscalidad del comercio electrónico es la definición de un criterio que permita determinar en qué circunstancias se considera que se desarrollan actividades comerciales dentro de una determinada jurisdicción, y a su vez, cuándo dicha actividad comercial a través e Internet constituye un establecimiento permanente dentro de una determinada jurisdicción tributaria.

Con relación a la definición de Establecimiento Permanente establecido en el

artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE y aplicabilidad al comercio electrónico, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, como responsable de la actualización de sus normas, encomendó al Grupo de Asesoría Técnica la profundización de su estudio. Este Grupo de Asesoría Técnica, del cual participan representantes de los países miembros de la OCDE, países no miembros de la OCDE y representantes de distintos sectores de negocios, debía examinar las propuestas de nuevas reglas alternativas en la decisión de si deberían afrontarse cambios en los Modelos de Convenio y la clarificación del concepto de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico.

Actualmente, el modelo de Convenio de la OCDE incluyó el aspecto del comercio electrónico y define las directrices en cuanto a, qué es establecimiento permanente en el Comercio Electrónico. Tema que será el objeto de estudio de esta investigación y su aplicabilidad en la legislación tributaria venezolana, en materia de Impuesto sobre la Renta.

Modelo de Convención Fiscal para Evitar la Doble Imposición Internacional

Los convenios para evitar la doble imposición fiscal internacional, tiene como finalidad, garantizar a los inversionistas de los Estados contratantes, la existencia de medios para eliminar o prevenir la doble tributación. Delimitan el alcance de la potestad tributaria de los Estados.

Cuando se habla de tributación internacional, es común hablar de los modelos de convención fiscal de la OCDE y el modelo de las Naciones Unidas (ONU). Ambos modelos surgen de la necesidad de estandarizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes, de aplicar similares soluciones a los casos de doble o múltiple tributación.

El modelo de la OCDE es usado por los países miembros de la organización, como base para negociar los tratados para evitar la doble imposición, sin embargo, algunos de los países miembros han desarrollado su propio modelo de convención fiscal, tal es el caso de Estados Unidos, el cual posee su propio modelo de tratado para evitar

la doble imposición fiscal, basado principalmente, en que bajo la legislación norteamericana, tanto los tratados como las leyes ordinarias tienen la misma jerarquía legal, siendo aplicada con carácter de preferencia en ciertos casos, la Ley local con supremacía sobre las normas de tratado internacional.

El modelo ONU, va dirigido a celebraciones de tratados bilaterales o multilaterales entre países desarrollados y en vías de desarrollo, teniendo como punto de partida el modelo OCDE. Este modelo amplía los derechos del país de la fuente o receptor de las inversiones para gravar éstas en una mayor medida; entre las principales ampliaciones de derechos del país de la fuente, se encuentra la definición de establecimiento permanente, incluyen un mayor número de circunstancias en las que el inversionista extranjero se considerará con una presencia suficiente para ser sometido a imposición.

El modelo de Estados Unidos mantiene el derecho del Estado Contratante para gravar con impuestos a sus ciudadanos, con independencia a su residencia, esto se conoce como el Principio de la Nacionalidad.

Concepto de Establecimiento Permanente. Artículo 5 del Modelo de la OCDE

La expresión “establecimiento Permanente” un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad. Comprende:

- Las sedes de dirección;
- Las sucursales;
- Las oficinas;
- Las fábricas;
- Los talleres;
- Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales
- Una obra de construcción, instalación montaje constituye establecimiento

permanente si su duración excede de los doce meses.

No incluye establecimiento permanente:

- La utilización de las instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- El mantenimiento de un depósito de bienes o de mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- El mantenimiento de un depósito de bienes o de mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa realizar cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados anteriores, a fin de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No se considerará que una empresa tenga un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho que realice actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Cuando una persona distinta de un agente independiente al que será aplicable el párrafo anterior, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos

que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en las circunstancias que no implican un establecimiento permanente, y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones antes mencionadas.

Finalmente, el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (sea por medio de un establecimiento permanente o de otra forma), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Modelo ONU

Artículo 5. Establecimiento Permanente

A los efectos de este modelo, se entenderá por “establecimiento permanente” cualquier local fijo de negocios en el que desarrolle total o parcialmente la actividad de la empresa.

Se considerará establecimiento permanente:

- Los centros administrativos;
- Las sucursales;
- Las oficinas;
- Las fábricas;
- Los talleres; y
- Las minas, los pozos de petróleo de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recurso naturales.

La expresión de “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:

- a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación de montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un período superior a seis meses ;
- b) La prestación de servicio por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o periodos que en total exceden de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

No comprende establecimiento permanente:

- a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo que los elabore otra empresa;
- c) el mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

No se considerará que una empresa de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado por el solo hecho de que se realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido de este párrafo.

Cuando una persona, a menos que se trata de un representante independiente al que se le aplique el párrafo anterior, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

- a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contrato en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las actividades que no constituyen establecimiento permanente, que, si se ejercieran por medio de un lugar fijo de negocios, no harían de ese lugar fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;
- b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el estado existencia de bienes y mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

Se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda prima en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente.

El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equipar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

Ambos modelos adoptan el principio de Establecimiento permanente debido al número importante de leyes impositivas del mundo conforme al cual, una empresa de un Estado contratante será sujeto de gravamen en el otro Estado a través de un

establecimiento permanente.

Ronald, Evans Márquez (1999), estructura el concepto de establecimiento permanente en tres premisas para determinar su nacimiento: la existencia de activos que califican como una sucursal, una mina, un pozo de petróleo, etc.; que siendo éstos lugares fijos de negocios, serán considerados como establecimiento permanente; la posible existencia de una relación de mandato, determina qué actos de un mandatario, socio o subsidiaria constituirían establecimiento permanente, aún cuando la empresa no tenga un lugar fijo de negocios en el país de la fuente; y la configuración de un conjunto de actividades que den origen al nacimiento de un establecimiento permanente, tales como la de almacenamiento, entrega o compra de bienes, o la recolección de información, aun cuando sea realizada a través de un lugar fijo de negocios, no deberá considerarse como un establecimiento permanente.

Modelo USA.

Artículo 5 Establecimiento Permanente

1. Para los propósitos de este Convenio, el término "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza la totalidad o una parte de su actividad.
2. El término "establecimiento permanente" incluye, en especial:
 - (a) una sede de dirección;
 - (b) una sucursal;
 - (c) una oficina;
 - (d) una fábrica;
 - (e) un taller; y
 - (f) una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. De la misma manera, el término "establecimiento permanente" comprende:

- (a) Una obra o construcción o proyecto de instalación, o una instalación o plataforma de perforación o embarcación utilizada para la exploración de recursos naturales, pero solamente cuando dicha obra, proyecto o actividades continúen durante un período o períodos que totalicen más de 183 días dentro de cualquier período de doce meses que comience o termine en el correspondiente ejercicio fiscal; y
- (b) El suministro de servicios, incluyendo servicios de consultoría por parte de una empresa mediante empleados u otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solamente cuando las actividades de esa naturaleza continúen (para el mismo proyecto o uno relacionado) dentro del país por un período o períodos que totalicen más de 183 días dentro de cualquier período de doce meses que comience o termine en el correspondiente ejercicio fiscal.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este Artículo, se considerará que el término "establecimiento permanente" no incluye:

- (a) la utilización de instalaciones con el único objeto de almacenar, exhibir o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- (b) el mantenimiento de depósitos de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único objeto de almacenarlos, exhibirlos o entregarlos;
- (c) el mantenimiento de depósitos de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único objeto de que sean procesados por otra empresa;
- (d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único objeto de comprar bienes o mercancías, o recopilar información, para la empresa;
- (e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único objeto de realizar, para la empresa, cualquier otra actividad que tenga carácter preparatorio o auxiliar;
- (f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subparágrafos a) al e), siempre que el

conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación sea de carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que disfrute de una condición independiente conforme al párrafo 6- esté actuando por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante poderes para suscribir contratos en nombre de la empresa, se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en dicho Estado con respecto a cualesquiera actividades que esa persona realice para la empresa, a menos que las actividades de dicha persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, las cuales, si se realizan a través de un lugar fijo de negocios, no podrá convertir dicho lugar fijo de negocios en un establecimiento permanente conforme a las disposiciones de dicho párrafo.

6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el simple hecho de que realice sus actividades en dicho Estado a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de una condición independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su negocio. Sin embargo, cuando las actividades de dicho agente se realicen totalmente o casi totalmente por cuenta de esa empresa y las transacciones entre el agente y la empresa no se encuentren bajo condiciones de empresas no relacionadas ("under arm's length conditions"), no será considerado un agente independiente dentro del significado de este párrafo.

7. El hecho de que una compañía residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una compañía residente del otro Estado Contratante, o que realice negocios en ese otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a ninguna de dichas compañías en un establecimiento permanente de la otra.

Base Legal

El comercio electrónico está basado fundamentalmente en un ordenamiento jurídico y gran parte de la investigación esta inclinada al análisis de las bases jurídicas que se involucran en el comercio electrónico.

Como punto de partida que sustenta la necesidad del análisis del tema:

1.- La Constitución Nacional en su capítulo II del régimen fiscal y monetario sección segunda: del sistema tributario en los artículos 316 y 317, establece la justa distribución de las cargas, la negativa de cobrarse tributos no establecidos por la ley, la no confiscatoriedad de los tributos, el castigo de la evasión fiscal y la autonomía de la administración tributaria. Capítulo VI de los derechos culturales y educativos, artículo 98, establece: la libertad para la creación cultural, la cual comprende el derecho a la inversión, producción y divulgación de la obra creativa, científica, tecnológica y humanística, incluyendo la protección legal de los derechos del autor sobre sus obras. el estado reconocerá y protegerá la propiedad intelectual de acuerdo con las condiciones y excepciones que establezcan la ley y los tratados internacionales suscritos y ratificados por la república en esta materia. Título III sobre los derechos civiles, artículo 60, establece la protección del honor y privacidad e informática y secreto de las comunicaciones.

2.- Convenio modelo de la OCDE, ONU y USA para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión y Elusión Fiscal en materia de ISLR. Con relación al artículo N° 5 Establecimiento Permanente.

3.- Código Orgánico Tributario. Artículo 30 al 33. Sección cuarta del domicilio en Venezuela.

4.- El Código de Comercio Venezolano en su artículo 1 cita: *“El Código de Comercio rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes”*

A pesar de que el Código de comercio no ha sufrido reformas en los últimos tiempos, mantiene su vigencia para las operaciones con empresas virtuales, ya que, las actividades comerciales que se realizan por medios electrónicos mediante la red, tienen un mismo fin el de generar riqueza o fin económico, entran dentro de las circunstancias que describe el mismo Código en su artículo 2, es decir, que también son actos de comercio y por ende se deben regir por este Código. Aunado a todo ello el artículo 203 establece que el domicilio de la compañía está en el lugar que determina el contrato constitutivo de la sociedad, y a falta de esta designación, en el lugar de un establecimiento principal.

5.- La Ley de Impuesto sobre la Renta, Artículos 1 y artículo 7 párrafo tercero, establecimiento permanente, domicilio, jurisdicción, potestad tributaria, renta mundial y responsables.

6.- Reglamento de la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, definición de Establecimiento Permanente, artículo N° 3

7.- El código Civil Venezolano, título II del domicilio

En los artículos del 27 al 32 del Código Civil de 1982, establece la definición de domicilio y el nacimiento del domicilio a la luz del derecho civil, en la reforma de 1982 consagra el principio de domicilio que, en materia de Derecho Internacional Privado, evita frecuentes y graves injusticias.

Entonces el Código Civil Venezolano establece:

El domicilio de una persona se halla en el lugar donde tiene el asiento principal de sus negocios e intereses.

El domicilio de las sociedades, asociaciones, fundaciones y corporaciones, cualquiera que sea su objeto, se halla en el lugar donde esté situada su dirección o administración, salvo lo que se dispusiere por sus Estatutos o por leyes especiales. Cuando tengan agentes o sucursales establecidos en lugares distintos de aquel en que se halle la dirección o administración, se tendrá también como su domicilio el lugar de la sucursal o agencia, respecto de los hechos, actos y contratos que ejecuten o celebren por medio del agente o sucursal.

Igualmente, la Constitución reconoce como de interés público la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones y los servicios de información, a los fines de lograr el desarrollo económico, social y político del país. Que en los últimos años esta evolución tecnológica ha revolucionado a nivel mundial las diferentes áreas del conocimiento y de las actividades humanas, fomentando el surgimiento de nuevas formas de trabajar, aprender, de comunicación e inclusive nuevas formas de celebrar negocios y contrataciones, traspasando todas las fronteras, con una disminución en los costos y en tiempo.

Por esa razón, se hace necesaria la regulación de las modalidades básicas de intercambio de información por los medios electrónicos. El Poder Público Nacional a través del Poder Legislativo y Ejecutivo Nacional, ha previsto el impacto positivo que tienen las tecnologías de información, incluyendo el uso de Internet, en el proceso social y económico del país y decreta:

1.- Decreto 825 Declarado Acceso y Uso de Internet. Es una política prioritaria para el desarrollo cultural, económico, social y político de la República Bolivariana de Venezuela. Declara que todos los órganos de la Administración Pública Nacional deberá incluir en sus planes sectoriales que realicen, así como el desarrollo de de sus

actividades, metas relacionadas con el uso de Internet para facilitar la tramitación de los asuntos de sus respectivas competencias.

Los Organismos públicos deberán utilizar preferentemente Internet para el intercambio de información con los particulares, prestación de servicios comunitarios, tales como bolsas de trabajo, buzón de denuncias, educación e información y cualquier otro servicio que ofrezca facilidades y soluciones a las necesidades de la población.

2.- Ley Especial contra Delitos Informáticos, que tiene por objeto la protección integral de los sistemas que utilicen tecnologías de información, así como la prevención y sanción de los delitos cometidos contra tales sistemas y delitos cometidos mediante el uso de dichas tecnologías, en los términos previstos en esta Ley. Esta Ley desarrolla al igual que otras leyes, los principios constitucionales de la propiedad, privacidad de las comunicaciones, principios de orden económico y de la propiedad intelectual.

3- Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, se aplica a tipo de actos y contratos, tanto del sector público como privado y la homologación con los documentos en formatos tradicionales, tiene total validez y brinda seguridad y certeza jurídica a las comunicaciones, transacciones, actos y negocios electrónicos que utilicen los mecanismos previstos en este decreto.

La Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas de fecha 28 de febrero de 2001. Tiene por objeto de reconocer la eficacia y el valor jurídico de las firmas electrónicas al mensaje de datos y a toda información inteligible en formato electrónico, independientemente de su soporte material, atribuible a personas naturales o jurídicas, públicas o privado. Esta Ley establece la normativa para otorgarle una mayor seguridad jurídica a la expansión y al desarrollo de las comunicaciones electrónicas, especialmente aquellas dirigidas al uso de Internet, a la promoción en el uso y la seguridad en el comercio electrónico para preparar una infraestructura legal para afrontar un creciente número de situaciones jurídicas que se presentan con los nuevos avances tecnológicos de

los cuales el mundo esta siendo protagonista.

Una las tantas situaciones jurídicas a las se hace referencia son los contratos electrónicos o contratos en red, es, el instrumento indispensable para el desarrollo de las compras on-line. En el contrato electrónico se puede extraer lo siguiente: La utilización de los medios electrónicos para dar forma a la figura jurídica del consentimiento “electrónico”; sería la prueba escrita del negocio documento electrónico.

Uno de los elementos básicos para perfeccionar el contrato electrónico es lo que se conoce como firma electrónica. Para saber más acerca de este tema se puede iniciar con la lectura de la Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, sancionada ya en Venezuela desde el 28 de febrero de 2001.

Cabe destacar, que el Abogado especialista en Derecho Informático, José Ovidio Salgueiro A., comenta en la sesión de Opinión de Ámbito Jurídico, publicado en el mes de julio, en su artículo titulado “Jurisprudencia-e”, que por primera vez en una sentencia se aplica correctamente la normativa de la Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas. A propósito de la Sentencia 2201-04, donde la Corte Superior del Niño y Adolescente del Área Metropolitana y Nacional de Adopción Internacional dictó una sentencia en la cual señala que un e-mail aportado en el juicio en formato impreso tiene el mismo valor de una fotocopia y, por tanto, al no ser desconocido por la contraparte en la oportunidad procesal correspondiente se tiene como fidedigno. Menciona que se hizo aplicación directa del artículo 4, en forma correcta.

Actualmente en la Asamblea Nacional Legislativa reposa un proyecto de ley de Tecnología de Información, el cual ha sido aprobado en primera discusión en agosto de 2005, el objetivo de esta Ley es establecer las normas, principios, sistemas de información, planes, acciones, lineamientos y estándares, aplicables a las tecnologías de información que utilicen los sujetos a que se refiere el artículo 5 de esta Ley y estipular los mecanismos que impulsarán su extensión, desarrollo, promoción y masificación en

todo el ámbito del Estado.

Los sujetos que hace mención en el artículo 5 son al Poder Público, conformado por:

1. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional;
2. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Estatal.
3. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los Distritos Metropolitanos.
4. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Municipal y en las demás entidades locales previstas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.
5. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en las Dependencias Federales.
6. Los institutos autónomos nacionales, estatales, distritales y municipales;
7. El Banco Central de Venezuela;
8. Las universidades públicas;
9. Las demás personas de Derecho Público nacionales, estatales, distritales y municipales;
10. Las sociedades de cualquier naturaleza en las cuales las personas a que se refieren los numerales anteriores tengan participación en su capital social, así como las que se constituyan con la participación de aquéllas.
11. Las fundaciones y asociaciones civiles y demás instituciones creadas con fondos públicos, o que sean dirigidas por las personas a que se refieren los numerales anteriores o en las cuales tales personas designen sus autoridades, o cuando los aportes presupuestarios o contribuciones efectuados en un ejercicio presupuestario por una o varias de las personas a que se refieren los numerales anteriores representen el cincuenta por ciento (50%) o más de su presupuesto.

12. Las personas naturales o jurídicas, en cuanto les sea aplicable, cuando temporalmente presten o provean bienes y servicios de tecnologías de información a los sujetos señalados en los numerales precedentes.

4.- Decreto 2479 Creación temporal de la Comisión Presidencial para la Conformación de la Red del Estado, la cual tendrá por finalidad el estudio, evaluación y formulación de las medidas y mecanismos necesarios para la creación de la Red del Estado, en la cual se integrarán las redes de información y telecomunicaciones propiedad del Estado o aquellas en las que tenga participación mayoritaria, facilitando la comunicación e interacción de los órganos y entes de la Administración Pública.

A pesar de las manifestaciones del Estado venezolano de las aceptaciones y desarrollo de la Red, aún la normativa regulatoria sobre los medios electrónicos es escasa y en el área tributaria mucho más. Sin embargo, el Código Orgánico Tributario vigente, prevé en el artículo 122: Los documentos que emita la Administración Tributaria en cumplimiento de las facultades previstas en este Código o en otras leyes y disposiciones de carácter tributario, podrán ser elaborados mediante sistemas informáticos y se reputarán legítimos y válidos, salvo prueba en contrario.

La validez de dichos documentos se perfeccionará siempre que contenga los datos e información necesarios para la acertada comprensión de su origen y contenido, y contengan el facsímil de la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria.

Las copias o reproducciones de documentos, obtenidas por los sistemas informáticos que posea la Administración Tributaria, tienen el mismo valor probatorio que los originales, sin necesidad de cotejo con éstos, en tanto no sean objetadas por el interesado.

En todos los casos, la documentación que se emita por la aplicación de sistemas informáticos deberá estar respaldada por los documentos que la originaron, los cuales

serán conservados por la Administración Tributaria, hasta que hayan transcurrido dos (2) años posteriores a la fecha de vencimiento del lapso de la prescripción de la obligación tributaria. La conservación de estos documentos se realizará a través de los medios que determinen las leyes especiales en la materia.

Por otra parte el artículo 125 del COT, establece que la Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos para recibir, notificar e intercambiar documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos y en general cualquier información. A tal efecto, se tendrá como válida en los procesos administrativos, contenciosos o ejecutivos, la certificación que de tales documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos, realice la Administración Tributaria, siempre que demuestre que la recepción, notificación o intercambio de los mismos se ha efectuado a través de medios electrónicos o magnéticos.

En la misma orientación el artículo: 138, expresa: Cuando la Administración Tributaria reciba por medios electrónicos declaraciones, comprobantes de pago, consultas, recursos u otros trámites habilitados para esa tecnología, deberá entregar por la misma vía un certificado electrónico que especifique la documentación enviada y la fecha de recepción, la cual será considerada como fecha de inicio del procedimiento de que se trate. En todo caso se prescindirá de la firma autógrafa del contribuyente o responsable. La Administración Tributaria establecerá los medios y procedimientos de autenticación electrónica de los contribuyentes o responsables.

Con relación al punto del domicilio el artículo 34 establece que: La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, podrán convenir adicionalmente la definición de un domicilio electrónico, entendiéndose como tal a un mecanismo tecnológico seguro que sirva de buzón de envío de actos administrativos.

Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 31, 32 y 33 de este Código, la Administración Tributaria Nacional, a los únicos efectos de los tributos nacionales,

podrá establecer un domicilio especial para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen.

Sobre toda esta base jurídica se fundamenta el tema de la investigación, ya que, ella permitirá el análisis jurídico, la validez de la información y develar todas las interrogantes planteadas en el capítulo I de la investigación.

Operacionalización de las Variables

Buendía Leonor E. (2001), define a la variable como un atributo o característica manifiesta de un objeto o fenómeno. (Pág. 27)

Arias, Fidias G. (1999), define a la variable como una cualidad susceptible de sufrir cambios. También establece que un sistema de variables consiste, en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional, es decir, en función de sus indicadores o unidades de medidas. (Pág. 43)

El cuadro de operacionalización de las variables es utilizado en esta investigación para designar a cada variable términos concretos, observables y medibles en indicadores.

Los cuales van a permitir descomponer el objetivo y desarrollarlo, con el propósito de buscar las repuestas a las interrogantes formuladas en el planteamiento del problema de la investigación.

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA
AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

CUADRO DE OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Objetivo General: Evaluar la aplicabilidad del concepto de Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre La Renta de Venezuela al comercio.

CUADRO N°. 1

Objetivo Específico	Variable	Indicadores	Fuente	Instrumentos
Describir las implicaciones tributarias que surgen del comercio electrónico.	Las implicaciones tributarias	Doble imposición internacional, evasión fiscal y la no gravabilidad	Material bibliográfico en libros especializados en comercio electrónico, artículos de revistas e internet	Observación de registros
Considerar las limitaciones que en materia de control del comercio electrónico pueda enfrentar la Administración Tributaria venezolana	Las limitaciones en el control del comercio electrónico	Gobierno electrónico, confianza, seguridad, legislación y capacitación del recurso humano. Banca	Informes de la CIAT, Grupo Santander Caracas El SENIAT	Observación de registros Entrevista dirigidas a expertos de la Administración Tributaria y Grupo Santander
Analizar jurídica y técnicamente el concepto de Establecimiento Permanente de la Ley de ISLR	Establecimiento Permanente	Momento en que se genera Establecimiento Permanente	Ley de ISLR, reglamento de la Ley de ISLR, Jurisprudencia venezolana. COT, Código de Comercio y Código Civil	Observación de registros

CUADRO N° 1

Objetivo Específico	Variable	Indicadores	Fuente	Instrumentos
Examinar las posiciones de los modelo de convención fiscal de la OCDE, ONU y del modelo de convención fiscal de EUA del concepto de establecimiento permanente aplicado al comercio electrónico	Posiciones reservadas den los países miembros y no miembros de la OCDE, ONU y EUA	Puntos de equilibrio entre las diferentes posiciones	Comentarios al Modelo de convención fiscal de la OCDE, Modelo ONU y del modelo de convención fiscal de EUA aplicado al comercio electrónico.	Observación de registros
Deducir los aspectos relevantes del Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicado a las actividades del comercio electrónico	Los aspectos relevantes Definición del establecimiento permanente en el espacio virtual	Establecimiento permanente en el contexto virtual	Ley de ISLR venezolana y Modelo de Convención Fiscal OCDE y USA	Observación de registros

Fuente: Creación propia adaptado de textos de metodología.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

La metodología le va a permitir al investigador enmarcar el tipo de investigación que se realiza, a su vez, le indicará las técnicas y procedimientos a seguir para llevar a cabo la investigación, con el firme propósito de responder a las interrogantes formuladas en el planteamiento del problema.

Diseño de la Investigación

En este sentido, el estudio se enmarcó dentro de una investigación documental porque, se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos y otros documentos tales como: Leyes, Convenios, Conferencias, Foros, Revistas e Internet y el método es el Hermenéutico orientado a la interpretación de textos.

La investigación documental está diseñada para dirigir el estudio de problemas con la intención de ampliar y profundizar en el conocimiento, apoyados en trabajos previos, informes, documentos legales, datos provenientes de materiales impresos y otros documentos.

En este caso particular, no hay un subconjunto representativo de un universo o población; ya que la muestra de estudio viene a ser los documentos de que trata el estudio.

Según la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL), 2001. Define una investigación documental como:

El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el

conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales y electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor. (Pág. 6)

Nivel de la Investigación

Inicialmente pasa por un nivel perceptual ya que, se efectuará sobre un tema poco conocido y que en la actualidad se investiga, entonces se describirá, estudiará, esbozará el comercio electrónico, sus implicaciones tributarias y los aspectos relevantes de la ley de ISLR venezolana. Seguidamente pasará por un nivel aprehensivo porque se comparará las posiciones internacionales en materia tributaria de los Modelos de Convenio Fiscal de la OCDE, ONU y EUA, específicamente en el concepto de establecimiento permanente. Finaliza en un nivel integrativo con una evaluación de la aplicabilidad de la ley de ISLR al comercio electrónico.

La investigación es Documental porque se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos y otros documentos tales como: Leyes, Convenios, Conferencias, Foros, Revistas e Internet y el método es el Hermenéutico orientado a la interpretación de textos y leyes.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas se basarán en entrevistas a expertos especialistas en materia tributaria y en sistemas computarizados con preguntas abiertas sobre opiniones de determinados hechos, a instituciones como el SENIAT al nivel normativo de la Institución y a Instituciones Bancarias. Mediante el instrumento de Guía de Entrevista y la observación de registros documentales.

Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos

Al elaborar los instrumentos de recolección de datos es necesario analizar en que forma dicho instrumento de medición cumple con la función para la cual ha sido diseñado. Este análisis debe realizarse antes de iniciar la recolección de datos, lo que permitirá introducir las modificaciones necesarias antes de su aplicación.

Las características de cada instrumento de medición pueden ser múltiples; sin embargo, hay dos que por su relevancia son fundamentales, ya que si los instrumentos no llenan estos requisitos, los datos recolectados tendrán limitaciones importantes. Estas cualidades son: confiabilidad y validez.

La confiabilidad se refiere a la capacidad del instrumento para arrojar datos o mediciones que corresponden a la realidad que se pretende conocer, o sea, la exactitud de la medición, así como a la consistencia o estabilidad de la medición en diferentes momentos.

Se dice que un instrumento es confiable si se obtienen medidas o datos que representen el valor real de la variable que se esta midiendo y si estos datos o medidas son iguales al ser aplicados a los mismos sujetos u objetos en dos ocasiones diferentes, o al ser aplicados por diferentes personas.

La validez es una característica importante que deben poseer los instrumentos de medición, entendida como el grado en que un instrumento logra medir lo que se pretende medir.

Existen varias formas de determinar y aumentar la validez de un instrumento; sin embargo, a los efectos prácticos se considera que lo mas importante es construir los instrumentos una vez que las variables han sido claramente especificadas y definidas, para que sean éstas las que aborden en el instrumento y no otras; también se puede recurrir a la ayuda de personas expertas en el tema que se esta investigando para que

revisen el instrumento, a fin de determinar si cumple con la finalidad establecida.

<http://www.monografias.com/trabajos18/recoleccion-de-datos/recoleccion-de-datos.shtml#metodos>

La validación y la confiabilidad de los instrumentos se llevó a cabo mediante un procedimiento complementario, que es la evaluación cualitativa, que fue concretada a través de la consulta a expertos; docentes especialistas en el tema, en metodología y lingüística. Actuaron como jueces externos que juzgaron críticamente los enunciados permitiendo realizar los ajustes necesarios. <http://www.unne.edu.ar/cyt/2002/09-Educacion/D-027.pdf>

Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos

Las técnicas de procesamiento y análisis de datos que se utilizarán para describir o descifrar lo que revela la información seleccionada es mediante el “análisis de contenido”, entendiéndose éste como:

Walizer y Wienir (1978) “Cualquier procedimiento sistemático ideado para examinar el contenido de una información archivada”

Krippendorff (1980) “Técnica de investigación capaz de realizar inferencias válidas y estables (“replicable”) a partir de unos datos en torno a su contexto”

Kelinger (1986) “Es un método de estudio y análisis de comunicación de forma sistemática, objetiva y cuantitativa, con la finalidad de medir determinadas variables”

El profesor José L. Piñuel R. comenta en su trabajo titulado Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido, que se suele llamar análisis de contenido al conjunto de procedimientos interpretativos de productos comunicativos (mensajes, textos o discursos) que proceden de procesos singulares de comunicación

previamente registrados, y que, basados en técnicas de medida, a veces cuantitativas (estadísticas basadas en el recuento de unidades), o cualitativas (lógicas basadas en la combinación de categorías) tienen por objeto elaborar y procesar datos relevantes sobre las condiciones mismas en que se han producido aquellos textos, o sobre las condiciones que puedan darse para su empleo posterior.

Con el objeto de ofrecer un perfil lo más aproximado posible de esta metodología, cabe elaborar una reflexión provisional sobre la metodología del análisis de contenido según los procedimientos previos que los caracterizan, aunque sin adentrarse en las combinaciones, intersecciones o mezclas, que se puedan dar entre ellos.

Un análisis de contenido implica conexiones entre el nivel sintáctico del texto y sus niveles semántico y pragmático. Morris (1938) que investigó el significado semántico y lingüístico de los símbolos, distingue tres niveles en esta disciplina: el sintáctico, el semántico y el pragmático. El sintáctico estaría constituido por la forma o superficie del texto, mientras que aquellas realidades de índole semántica y pragmática constituirían el “contenido” del texto. De esta forma, el Análisis de Contenido tendría por finalidad establecer las conexiones existentes entre el nivel sintáctico de ese texto y sus referencias semánticas y pragmáticas; dicho en forma más simple, el investigador se pregunta qué significación tiene o qué significa ese texto. Los tres niveles (sintáctico, semántico y pragmático) forman la semiótica, y es considerada como la disciplina metodológica que tiene por fin la interpretación de los textos-discursos.

En el análisis de textos, todo el trabajo consistirá en esclarecer los textos en sus tres niveles de comunicación: sintáctico, semántico y pragmático.

Wittgenstein afirma que para comprender una sentencia hay que comprender las circunstancias, pasadas y presentes, en que la sentencia es empleada; que hay que identificar los usos, las prácticas y los propósitos con que son usadas las palabras y

las expresiones en la vida diaria; que “las palabras tienen su significado sólo en el flujo de la vida”.

Todas las expresiones del lenguaje no-verbal, de tipo sublingüístico o paralingüístico, como los silencios en la conversación, el tono y timbre de voz, las dudas y defectos de pronunciación, las pausas, la longitud de las frases, la repetición de palabras, etc., son elementos muy elocuentes que permitirán realizar inferencias y ayudarán a conocer mejor el estado anímico del comunicador y, por consiguiente, a precisar el significado de toda su comunicación.

Finalmente, lo que se busca lograr con el análisis de contenido es llegar a una interpretación ajustada del investigador, lo que conlleva a inferir una propuesta en función de los resultados.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Luego de observar lo que es el comercio electrónico y su funcionamiento, mediante la revisión documental y siguiendo la metodología expuesta en el capítulo anterior, se obtienen los siguientes resultados, de conformidad con los objetivos planteados.

Implicaciones Tributarias que surgen del comercio electrónico

Internet se ha convertido en la revolución del comercio electrónico, cuyos efectos aún son difíciles de predecir. El comercio electrónico a través de Internet y en particular la World Wide Web, abre para particulares y empresas, un sin fin de grandes oportunidades y posibilidades, que les permitirá obtener los objetos de consumos con el menor desplazamiento, bajos costos, aperturas de nuevos mercados, reducción de espacio físicos en las estructuras, desaparecen las figuras tradicionales de intermediarios, lo que implica reducción de costos por comisiones, etc.

Ante tales circunstancias, facilidades y alcances que ofrece el comercio electrónico, igualmente surgen grandes problemáticas como consecuencia de ello. Entre ellas las implicaciones en materia tributaria, tema central de esta investigación.

Las operaciones off-line o comercio electrónico indirecto, el cual consiste en adquirir bienes tangibles, que requieren ser enviados físicamente, a través de los canales convencionales de distribución, no generan mayor dificultad en el control y fiscalización, ya que estas operaciones necesariamente son controladas por las aduanas, con el objeto de ser nacionalizadas por los Estados.

En tanto que, las operaciones on-line o comercio electrónico directo, que tanto los pedidos como los pagos y el envío de los bienes intangibles e inclusive servicios, se realizan mediante la red “on-line”; estas operaciones son las que generan mayor dificultad de control y fiscalización por la forma como éstas operan.

Es bien sabido, que las reglas aplicables en materia jurisdiccional tributaria se han fundamentado en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado, en vista que para el comercio electrónico no es imprescindible la existencia de un lugar fijo, esta situación, le resulta dificultoso para las administraciones tributarias y para los Estados, determinar sus derechos de jurisdicción a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio, específicamente aquellas transacciones de productos o servicios que se desmaterializan o digitalizan a través de la red, que anteriormente se describe como operaciones on-line. Se puede generar una doble imposición o simplemente que la operación no se grave.

La doble imposición fiscal se genera, cuando dos Estados o más ejercen su potestad tributaria a un mismo contribuyente por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo, o cuando una misma renta, bien o servicio resultan sujetos a imposición en dos o más Estados.

La aplicación de los convenios para evitar la doble imposición fiscal en el comercio electrónico, presenta diversos problemas, entre ellos se tiene la problemática del establecimiento permanente:

- a) El criterio tradicional de la fuente o de la territorialidad, somete a imposición a todas aquellas rentas producidas dentro del territorio del Estado. Este criterio fue adoptado en la legislación venezolana en la Ley de ISLR de 1942, hasta la reforma del año 1986 donde adoptan el criterio de domicilio. Como se puede observar el comercio electrónico no toma en consideración los espacios físicos ni geográficos, lo que implica, que aplicar una legislación tributaria basada en el

criterio de la fuente genera dificultad para el control y fiscalización, así como también problemas al momento de gravar las transacciones on-line con los tributos correspondientes.

- b) El criterio de residencia o domicilio, considerados en el principio de renta mundial, adoptado por Venezuela en la reforma de la Ley de ISLR de 1999, actualmente vigente en el país. Bajo este criterio, todos los ingresos sean de fuente nacional o extranjera, están potencialmente sujetos a impuestos o ser gravados en el Estado. Este principio se basa en presencia física, lugar de constitución de una empresa, la sede de la casa matriz o lugar de control efectivo de la empresa. Nuevamente las operaciones en el comercio electrónico cuestiona este principio, ya que como se mencionó en el ítem anterior, las operaciones en el comercio electrónico no requiere de estructuras físicas, donde se puedan identificar las partes que intervienen en las transacciones.
- c) Dificultad para calificar las rentas obtenidas en las operaciones del comercio electrónico, en algunos casos las rentas de productos digitalizados, pudieran ser tratadas como rentas empresariales, cánones, entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En materia de precios de transferencia, el comercio electrónico complica aún más el escenario tributario entre grupos empresariales. La Ley de ISLR en el artículo 112 establece que: *“Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables”* Los contribuyentes realizan operaciones mercantiles con representadas por compañías filiales, subsidiarias, matrices, sucursales, establecimientos permanentes y operaciones netamente económicas; éstas son operaciones con partes vinculadas. Ahora bien, las empresas multinacionales en su mayoría, se encuentran interconectadas por Intranet. Es correo electrónico para uso interno pero a un nivel multinacional, entre todas las compañías del grupo empresarial. La preocupación o las

interrogantes que se generan son las relativas a la aplicabilidad de la metodología tradicional para la determinación de la renta a los precios de transferencias. Tal es caso del principio de “arm’s length”, que establece, cuando se realizan transacciones entre empresas económicamente vinculadas, se deberá aplicar el mismo precio y condiciones, como si la operación se efectuara entre empresas no vinculadas. Resulta difícil hoy día encontrar operaciones entre empresas no vinculadas con el fin de compararlas con las realizadas por medios electrónicos, así como también resulta dificultoso rastrear dichos intercambios.

Para las Administraciones Tributarias el comercio electrónico representa un gran reto y la vez una gran oportunidad para implementarlo como instrumento de ayuda para el funcionamiento eficaz y eficiente de las mismas.

Queda claro, que el surgimiento del comercio electrónico a través de Internet representa grandes oportunidades para las pequeñas y medianas empresas, así como también a las multinacionales, por la misma forma como se desarrolla y, a pesar de los beneficios que representa, el comercio electrónico a través de Internet, cuestiona a los regímenes legales que se encuentran fundamentados sobre aspectos geográficos o jurisdiccionales muy bien delimitados por los Estados, como consecuencia de la dinámica y desarrollo del mismo. De allí la imperiosa necesidad de la continua coordinación a nivel internacional entre todos los países, con el fin único de dar respuesta a todas las interrogantes que surgen, para brindar seguridad facilitando y difundiendo el uso y eficiencia de este medio electrónico. Con respecto, a la gravabilidad de las operaciones y/o transacciones en el comercio electrónico, es importante señalar que es necesario un criterio uniforme a nivel internacional para evitar que dichas operaciones se encuentren doblemente gravadas o sencillamente no estén sujetas a ningún tributo, por lo tanto, no se gravan. La ausencia de controles y criterios uniformes en la tributación del comercio electrónico, podrían generar a futuro disminuciones en los ingresos tributarios en los Estados, así como también, un crecimiento en la evasión y elusión fiscal.

Limitaciones que en materia de control del comercio electrónico pueda enfrentar la Administración Tributaria venezolanas.

Las Administraciones Tributarias se encuentran ante una revolución en las comunicaciones que les exige imperativamente a analizar y resolver con urgencia los retos y problemáticas planteadas por el comercio electrónico.

Los grupos de trabajos y las distintas organizaciones internacionales que vienen trabajando conjuntamente con el Comité de Asuntos fiscales (CAF) de la OCDE, recomiendan que las administraciones tributarias se encuentren constantemente informadas acerca de los desarrollos y avances en temas de tecnologías y dominio de Internet, la emisión de certificados digitalizados y otros mecanismos que permitan identificar al contribuyente que comercia electrónicamente. Así mismo, sugiere que las administraciones tributarias deben participar y recurrir constantemente a los organismos internacionales como la OCDE, con el objeto de participar en los grupos de trabajo y estar asesorados en estas materias de su competencia. Y por ende, podrá evitarse posibles problemas y distorsiones de orden económico por la aplicación de políticas equivocadas en materia fiscal por el tema del comercio electrónico.

Las administraciones tributarias han acordado revisar los principios o criterios existentes para atribuir las originadas del comercio electrónico a los establecimientos permanentes. Así mismo, han acordado examinar las diversas formas o medio de efectuar los pagos por la vía electrónica, por conceptos de transacciones comerciales y su adaptación a los convenios de doble imposición, formalizando las clarificaciones necesarias a nivel de Comentarios en el Modelo de convención fiscal OCDE. Con el objeto de distinguir un pago de otro, ya que dependiendo del concepto por el cual se efectúa el pago, las consecuencias tributarias serán diferentes.

Bajo este orden de ideas, el CAF considera la posibilidad de elaborar un artículo que se incluya en el modelo de la OCDE, que permita la asistencia de un Estado en la

cobranza de tributos para otro Estado. En todo caso, ha de incluirse en los Comentarios al Modelo OCDE.

En la formulación del problema de la investigación, se plantearon varias interrogantes relacionadas con el rol de la Administración Tributaria y las instituciones financieras. De allí, que para dar respuesta a las interrogantes planteadas, se elaboró un instrumento con preguntas dirigidas, a ser levantado en el Nivel Normativo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributario (SENIAT), ubicado en la Sede de Mata de Coco, Caracas (Ver Anexo Entrevista al Seniat).

Con relación a la entrevista realizada al Lic. Mario Pires, funcionario de la Intendencia Nacional de Tributos Internos del SENIAT, en rasgos generales afirma lo que las instituciones internacionales consideran es una de las implicaciones tributarias, que se realizan transferencias de bienes y servicios a través del comercio electrónico y por ende son hechos impositivos por las leyes tributarias. La falta de adaptación y armonización específica de la legislación tributaria con relación al comercio electrónico, resulta ser una limitación para el control y fiscalización en las operaciones del comercio electrónico.

Sugiere como medida posible que la Administración Tributaria pudiera implementar para el control y fiscalización de las transacciones de comercio electrónico, es adecuar la legislación tributaria a la materia del comercio electrónico e impulsar suscripción de decisiones con otros países, como por ejemplo en la Comunidad Andina para armonizar el aspecto tributario en el comercio electrónico.

Con respecto, a la participación de las instituciones bancarias en el proceso de los pagos por la vía electrónica señala, que el rol de la banca debería ser un auxiliar de la administración tributaria.

Finalmente, la administración tributaria no se encuentra ajena al proceso revolucionario de las tecnologías de la comunicación, no obstante, apenas se encuentra

en sus primeros pasos, en la capacitación del recurso humano, se trabaja constantemente en la plataforma del portal del SENIAT con el objeto de mejorar el servicio y asistencia al contribuyente. De esa forma, generar mayor confianza y seguridad a los contribuyentes y usuarios del portal.

Si bien es cierto, que el tema de la tributación en el comercio electrónico preocupa a la Administración Tributaria, también es cierto que durante la entrevista se observó poco dominio del mismo, lo que hace inferir que la Administración Tributaria se encuentra en un estado embrionario con relación a otros países.

Para hacer un cruce en la información se hizo necesario levantar otro instrumento con preguntas dirigidas, a ser realizado en las oficinas principales de una institución financiera, quien gentilmente aportó la información fue: el Sr. Domingo Hernández en la Gerencia de Ingeniería de Productos, en la Torre Grupo Santander del Banco de Venezuela en Caracas (Ver Anexo Entrevista Bancaria). Con el objeto de reforzar la investigación y ofrecer una base más sólida en las conclusiones y recomendaciones, se buscó obtener la opinión de un sector que participa en las operaciones del comercio electrónico mediante las formas de pagos por las transacciones electrónicas.

En concordancia con la respuesta del funcionario del SENIAT, en relación al rol de las instituciones bancarias para el control y fiscalización de los pagos a través de los medios electrónicos por Internet, ambas respuestas tiene una misma directriz, sólo que en esta oportunidad añade, que la Administración Tributaria debería apoyarse en CADIVI conjuntamente, ya que, este organismo posee la información de la transacción electrónica internacional.

Lo que se pudo inferir en relación a la situación actual en Venezuela del rol de las instituciones financieras en la participación de las operaciones del comercio electrónico, es que tanto la administración tributaria como la banca trabajan aisladamente y la

información que se intercambia es la que está amparada en la Ley General de Bancos y las políticas mandatarias de la franquicias de las tarjetas de crédito. El intercambio radica básicamente, en cuanto a la retención de los impuestos sobre las tarjetas y como agente de percepción del impuesto.

Por otro lado, las instituciones financieras, las franquicias de las tarjetas de crédito y CADIVI, representan una oportunidad para las administraciones tributarias en el intercambio de información en las operaciones del comercio electrónico. Sólo que resguardando la seguridad del cliente y tomando las previsiones y medidas necesarias.

Un punto álgido en las transacciones del comercio electrónico y la banca, es el referido al secreto bancario, la confidencialidad, junto con las garantías de autenticación, integridad de la información, el contenido de las transacciones realizadas en un entorno electrónico y la identidad de las partes debe mantenerse en todo momento inaccesibles por parte de terceros. Esto es lo que hace vulnerable a las administraciones tributarias, ya que obtener dicha información podrían calificarse como inconstitucional o ilegal. Sin embargo, nuevamente el comercio electrónico cuestiona este escenario convencional de investigación de las Administraciones Tributaria y Judicial.

El Código Orgánico Tributario, establece una disposición en el artículo 124, donde los bancos e instituciones financieras deberán prestar concurso, esto es colaborar, participar o asistir a la Administración Tributaria y de suministrar, eventual o periódicamente las informaciones que con carácter general o particular requieren los funcionarios competentes. Y en el segundo párrafo del párrafo único del artículo cita: *El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.* Esta normativa elimina la factibilidad de invocar el secreto bancario y abre la posibilidad de investigación de la Administración Tributaria en las operaciones de banca electrónica y comercio electrónico.

Esta propuesta obligaría a las instituciones financieras a establecer ciertos

controles y entre ellos es el de eliminar la confidencialidad en las operaciones de comercio electrónico. No obstante, si bien es cierto que los Estados han reconocido abiertamente la disposición de apoyar al máximo el crecimiento del comercio electrónico en pro del desarrollo de la economía mundial, eliminando todos los posibles obstáculos que obstruyan su fortalecimiento, también es cierto, que difícilmente el secreto bancario sea eliminado. Entre tanto se mantiene como una alternativa tentativa.

Actualmente en el seno de la Asamblea Nacional se discuten varios proyectos de Ley, aprobadas en la primera discusión y todavía no han salido de las comisiones de trabajo, entre ellas está la Ley de Tarjetas de Crédito y Débito, allí se puede observar en el artículo 58 de dicho proyecto, la intención del legislador de respetar el principio constitucional del secreto bancario, de no divulgar los antecedentes financieros personales de los tarjetahabientes, no obstante, deja una excepción para la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras, Banco Central de Venezuela y demás entes autorizados por ley. Este último “ente” deja abierta la posibilidad para el Estado, mediante una ley especial acceder a la información financiera del tarjetahabiente. Otras de las leyes en discusión se encuentran la Ley de Reforma Parcial del Decreto con Fuerza de Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, que al igual que la ley anteriormente mencionada, contendrá artículos interesantes en materia de control y acceso a ciertas informaciones de los usuarios de las instituciones financieras, como atribuciones establecidas mediante ley.

Análisis jurídico y técnico del Establecimiento Permanente en la Ley de ISLR en Venezuela

El artículo 1 de la Ley de ISLR, describe el hecho imponible y el ámbito de aplicación, desarrolla el principio de renta mundial, donde establece la forma en que las rentas de un sujeto pasivo están sometidas a la potestad tributaria del Estado, a través del criterio de vinculación, adoptado por el Estado venezolano a raíz de la reforma de la Ley de ISLR y del Código Orgánico Tributario.

Dicho principio, considera como gravables en el país todas las rentas percibidas por el sujeto pasivo cualquiera sea su fuente, territorial o extraterritorial, sujeta al factor de conexión o criterio de vinculación subjetiva, que le permiten establecer un nexo o conexión sustancial entre el Estado y la persona., en el caso venezolano es el principio de domicilio.

Según el artículo, están sometidas a gravamen:

1. Las Personas Naturales o Jurídicas residenciadas o domiciliadas en Venezuela, por sus rentas tanto Territoriales como Extraterritoriales;
2. Las Personas Naturales o Jurídicas no residenciadas o domiciliadas en Venezuela, por sus rentas de fuente territorial;
3. Las Personas Naturales o Jurídicas no residenciadas o domiciliadas en Venezuela, pero que tengan un Establecimiento permanente en Venezuela, por las rentas que le sean atribuidas a dicha base fija.

En concordancia con el artículo *in comento*, el COT consagra el principio de extraterritorialidad de las leyes tributarias, establece que las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos fuera del territorio nacional, a personas naturales o jurídicas nacionales, domiciliadas o residenciadas en el país o que estén vinculados con un establecimiento permanente o base fija. Aunado a ello, el artículo 30 del mismo código establece una descripción de quienes se considerarán domiciliados en el Estado venezolano para los efectos tributarios.

En términos generales se considerarán domiciliadas en Venezuela las personas naturales que hayan permanecido o establecido su residencia o lugar de habitación en el país en un período de un año calendario mayor a 183 días. Así como también las personas jurídicas constituidas o que se hayan domiciliado en el país, conforme a la ley.

Igualmente, para las personas naturales será el lugar donde se desarrolle la actividad principal sea civil o mercantil, el lugar de su residencia para quienes realizan

actividades bajo relación de dependencia, el lugar donde ocurra el hecho imponible y en ausencia de los anteriormente citados, será el que la Administración Tributaria determine.

Para las personas jurídicas el domicilio será el lugar de administración o dirección efectiva, lugar donde se halle el centro principal de la actividad, el lugar donde ocurra el hecho imponible y finalmente, a falta de los precedentes será el que determine la Administración Tributaria como domicilio fiscal, que se refiere a un lugar determinado con el único fin de facilitarle su gestión en el ejercicio de sus funciones de control y fiscalización.

Contrastando el concepto de domicilio el COT con el establecido en el Código Civil, en los artículos 27 y 28, se infiere que, para efectos tributarios la ley tributaria establece las bases para la permanencia en el país, el cumplimiento de formalidades legales, se extiende hacia la persona extranjera siempre y cuando se le verifique la relación jurídica tributaria con el Estado venezolano, y para efectos civil se aplica a los venezolanos, aunque residan o tengan su domicilio en el extranjero y se considerará su domicilio donde la persona natural tenga el asiento principal de sus negocios e intereses y para las personas jurídicas donde tengan la dirección o administración, en este punto, particularmente, ambos códigos coinciden, para el domicilio de las personas naturales y jurídicas. No obstante, el mismo código CC, establece una salvedad relacionada con el lugar de domicilio, vinculándolo con otras fuentes del derecho, tal es el caso con el Código de Comercio (C de C) artículo 203 y otras leyes especiales como el COT y las demás leyes tributarias.

Artículo 28 del Código Civil:

El domicilio de las sociedades, asociaciones, fundaciones y corporaciones, cualquiera que sea su objeto, se halla en el lugar donde esté situada su dirección o administración, salvo lo que se dispusiere por sus Estatutos o por leyes especiales. Cuando tengan agentes o

sucursales establecidos en lugares distintos de aquel en que se halle la dirección o administración, se tendrá también como su domicilio el lugar de la sucursal o agencia, respecto de los hechos, actos y contratos que ejecuten o celebren por medio del agente o sucursal.

En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, la Administración Tributaria actuará en el domicilio de su representante en el país, de conformidad a lo establecido en los artículos precedentes al 33 del COT. El domicilio será el lugar donde se desarrolle su actividad, negocio o explotación o donde se encuentre el establecimiento permanente o base fija en Venezuela y en ausencia de los lugares anteriores será, donde ocurra o se verifique el hecho imponible.

Es decir, que toda persona natural o jurídica, domiciliada en el extranjero y que realice actividades mercantiles y civiles dentro del territorio nacional, deberá tener un domicilio fiscal en Venezuela. Si es una sociedad mercantil extranjera, constituida en el extranjero y realiza operaciones o actividades en Venezuela, de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio artículo 354 y 355, deberá tener un representante investido de plenas facultades, entonces se tomará como domicilio fiscal, el de dicho representante.

En caso, de que no se tenga un representante legal en Venezuela, será el domicilio fiscal el lugar de explotación o el lugar donde se encuentre su establecimiento permanente o base fija.

Finalmente, el lugar donde se perfeccione el hecho imponible y se verifique la relación jurídica tributaria.

Con relación al principio de establecimiento permanente, en la legislación tributaria venezolana no existe un concepto jurídico específico de establecimiento permanente, sino una simple enunciación de escenarios fácticos en los cuales se

considera existente un establecimiento permanente o base fija.

A la luz de la Ley de ISLR el establecimiento permanente, nace, cuando un sujeto pasivo obtiene rentas de operaciones realizadas directamente, por medio de un apoderado, empleado o representante, donde se desarrolle total o parcialmente su actividad en la República Bolivariana de Venezuela. Bajo los siguientes escenarios:

- 1.- Sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos,
- 2.- Obras de Construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a 6 meses
- 3.- Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo.
- 4.- Cuando se realicen en el país actividades referentes a minas hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- 5.- Actividades profesionales artísticas, o posea otros lugares de trabajo donde se realice toda o parte de su actividad, bien sea por si mismo o por medio de su apoderado, empleado, representante u otro personal contratado para ese fin.
- 6.- Instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional
- 7.- Los centros de compras de bienes o adquisición de servicios,
- 8.- Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.
- 9.- Las bases fijas de personas naturales residentes en el extranjero que presten servicios personales independientes de carácter científico, artístico, educativo o pedagógico, entre otros y las profesiones independientes. Las Bases fijas tienen el tratamiento de establecimiento permanente.

No existe Establecimiento Permanente, en la figura de mandatario que actúe de

manera independiente, salvo que tenga poder de concluir contrato en nombre del mandante.

El Reglamento de la derogada Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, define en el artículo 3 el concepto de Establecimiento Permanente de forma muy general, comparada a la definición empleada en los Tratados de Convención Fiscal para evitar la Doble Imposición, sin embargo, de estar vigente sólo tendría aplicación para ese impuesto específico.

Para que exista o se configure el establecimiento permanente se deben dar simultáneamente tres elementos:

1. un elemento físico, de carácter material, el lugar fijo de actividades, esta dado por una oficina, dirección o local, explotación de minas o hidrocarburos o construcciones cuya duración supere un plazo determinado de tiempo.
2. un elemento económico, el que requiere la realización de actividades de comercio.

Ante la concurrencia de ambos elementos se puede decir que existe un establecimiento permanente. Ambos elementos están vinculados con la presencia de personal en calidad de apoderado o de agente autorizado para contratar en nombre del sujeto pasivo. Establecimiento permanente y base fija están vinculados con el concepto de domicilio, es decir, que no se puede hablar de la existencia de un establecimiento permanente sin aplicar el principio de domicilio para efectos jurídicos tributario

El principio de establecimiento permanente, se considera un punto álgido en el esquema de rentas mundiales, el uso o aplicación jurídica de esta figura se desarrolla en el ámbito internacional, de hecho, es la base fundamental de los tratados de convención fiscal internacional para evitar la doble imposición, tal como se consagra en el artículo 5 del Modelo de la OCDE, por ejemplo. El concepto sirve para delimitar a través de unos principios aceptados internacionalmente, en qué medida estarán los inversionistas sujetos

a impuesto en una jurisdicción determinada.

Posiciones de los modelos de convención fiscal de la OCDE, ONU y del modelo de convención fiscal de EAU el concepto de establecimiento permanente aplicado al comercio electrónico

El Convenio Modelo de la OCDE, se ha utilizado como documento básico de referencia de las negociaciones entre los países miembros y no miembros de la OCDE. Muy particularmente, ha servido de base para el Convenio Modelo de las Naciones Unidas de doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo.

Los comentarios de los artículos al Modelo de Convenio tiene como finalidad ilustrar e interpretar sus disposiciones. Estos comentarios no están destinados a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros pero, tienen una gran importancia porque constituyen una ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios, en específico, coadyuvan a la resolución de controversias y constituyen en algunas veces, la única fuente disponible de interpretación.

Los comentarios son guías de consultas para las Administraciones Tributarias de los países miembros, así como también para los contribuyentes en el ejercicio de sus actividades y planificación de sus operaciones e inversiones; dado que los comentarios son redactados y acordados por expertos que representan a los Gobiernos en el seno del Comité de Asuntos Fiscales CAF.

La OCDE ha adaptado los Comentarios a su Modelo de Convenio a la nueva realidad del comercio electrónico. Específicamente, el concepto clásico o tradicional de establecimiento permanente al comercio electrónico y ha analizado en qué casos debe entenderse que una empresa dedicada al comercio electrónico opera en otro Estado a través de un establecimiento permanente.

Este punto en particular ha generado discrepancias entre los países miembros de

la OCDE, entre ellos, España y Portugal.

En concreto, la discusión básicamente radica en tres elementos, que puede considerarse o configurarse en un momento dado, un establecimiento permanente:

- 1.- El Servidor,
- 2.- La Página Web Web Site en Un Servidor, y
- 3.- El Proveedor de Servicios Internet ISP

Debe distinguirse entre un equipo de computación, servidor u ordenador y el software y los datos que se usen o almacenen en esos equipos. Un sitio web de Internet es una combinación de software y datos electrónicos que por sí mismo no constituyen un lugar fijo de negocios; además la entidad que opera el servidor u ordenador en el cual se hospeda o almacena la página web generalmente es distinta a la entidad que realiza el negocio a través de Internet.

Un ente o empresa que realice sus operaciones a través de un sitio web y posee el servidor (propietaria o arrendada) y opera el servidor en el cual es almacenado su sitio web y lo usa, constituye un establecimiento permanente de la empresa en el Estado que se encuentre ubicado siempre y cuando reúna los otros requisitos del artículo 5. Este servidor necesitará ser localizado en un cierto lugar en un período suficiente de tiempo para perfeccionarse en el párrafo uno del artículo.

El servidor de una empresa puede constituir establecimiento permanente con independencia de que exista o no personal que opere con ese servidor. Esta conclusión se aplica en la misma magnitud que se aplica con respecto a otras actividades en que el equipo opera automáticamente, tal es el caso del equipo de bombeo usado en la explotación de recursos naturales.

Puede considerarse que no existe establecimiento permanente donde las operaciones del comercio electrónico llevada a través de equipo de computación a una

dirección dada en un país que tiene restringidas las actividades preparatorias o auxiliares cubiertas por párrafo 4.

Los ejemplos de actividades que generalmente se consideran preparatorios o auxiliares incluyen:

1. Las actividades que proporciona un enlace de comunicaciones, muchas como una línea telefónica - entre los proveedores y clientes;
2. Publicidad de bienes o servicios;
3. Transmitir información a través de un servidor con el propósito de reflejar seguridad y eficiencia;
4. Recoger datos del mercado para la empresa;
5. Proporcionar información

Si tales funciones, forman en ellos una parte esencial y significativa de la actividad comercial de la empresa como un todo, o donde otro centro de funciones de la empresa se lleva a través del equipo de computación, entonces estas actividades no irían cubiertas por el párrafo 4 y si esos equipos constituyen un lugar fijo de negocios de la empresa, entonces se habría existencia de establecimiento permanente.

Lo que constituye la función central de una empresa particular claramente dependerá de la naturaleza del negocio que realiza dicha empresa. Por ejemplo, algunos ISPs están en el negocio de operar sus propios servidores con el propósito de hospedar sitios Web u otras aplicaciones para otras empresas. Para estos ISPs, las operaciones de sus servidores en otros proveedores de servicio para clientes es una parte esencial de sus actividades comerciales y no puede ser considerada preparatoria o auxiliar. Un ejemplo diferente de eso, es que una empresa e-tailer que lleva el negocio de vender productos a través de la Internet. En ese caso, la empresa no está en el negocio de operadores de servidores y el simple hecho de ser una dirección no es suficiente para concluir que las actividades realizadas en esa dirección son más que preparatoria y auxiliar. Qué se

necesita estar hecho en tal caso para examinar la naturaleza de las actividades realizada en esa dirección a la luz de los negocios llevados por la empresa. Si esas actividades son meramente preparatorias o auxiliares para los negocios de ventas de productos en la Internet (por ejemplo, la dirección que es usada por un operador de un servidor que hospeda un sitio Web, como es frecuente el caso, se usa exclusivamente por anunciar, exhibir un catálogo de productos o proporcionando información a los clientes potenciales), se aplicará el párrafo 4 y la dirección no constituirá un establecimiento permanente. Sí, sin embargo, las funciones típicas relacionadas a una venta que esta realizada en esa dirección (por ejemplo, la conclusión de contratos con clientes, el proceso del pago y la entrega de los productos se realizan automáticamente a través del equipo localizado allí), no puede considerarse ser meramente preparatorias o auxiliar.

Los IPS son proveedores de servicio de hospedaje de los sitios Web de otras empresas en sus propios servidores, por lo tanto, no son agentes de las empresas que poseen sitios en sus servidores, ya que, no tienen autoridad para concluir los contratos en nombre de estas empresas y tales contratos no regularán las conclusiones porque ellos actúan como agentes independientes en el curso ordinario de sus negocios, como evidencia por el hecho que ellos hospedan sitios Web de muchas empresas diferentes. También está claro que desde el sitio Web a través que una empresa lleva su negocio no es una "persona" como lo define en el Artículo 3, párrafo 5 no puede aplicarse para juzgar o pensar la existencia de un establecimiento permanente en virtud del sitio Web siendo un agente de la empresa para los propósitos de ese párrafo.

Estados Unidos de América

En 1996, ante las dificultades o incongruencias interpretativas que pudieren derivarse de aplicar al comercio electrónico los principios generales de tributación internacional adoptados por su Código Tributario, el Departamento del Tesoro norteamericano se ha interesado en el tema lo cual dejó plasmado en su Informe, donde se pronostica la observancia de los principios de neutralidad (la no distorsión de las

transacciones económicas y rechazo de nuevos tributos) y flexibilidad (que permita su aplicación a pesar de los avances tecnológicos) en la normativa global.

Luego, en julio de 1997, el presidente Clinton y el vicepresidente Albert Gore se comprometen mediante el documento Marco para el Comercio Electrónico Global de los Estados Unidos (Framework For Global Electronic Commerce) a solicitar a la Organización Mundial del Comercio (OMC) la declaración de Internet como territorio libre de impuestos. En seguimiento a estos lineamientos, en octubre de 1998 adoptaron el acta Internet Tax Freedom Act y sus principales puntos de análisis fueron:

1. Desaparición de tributos federales,
2. Declaración de que Internet debe ser una zona libre de tarifas impositivas y un aspecto más comentado,
3. Moratoria de 3 años para los impuestos que gravan el acceso a Internet y en general para los que gravan las transacciones electrónicas. Dicha moratoria fue extendida a partir del 2001 por dos años adicionales de modo que permita analizar el impacto del comercio electrónico en los ingresos fiscales locales y estatales.

Expertos en informática y comercio han desarrollado reuniones para tratar el tema de gravabilidad de las ventas en Internet. Miembros de la Comisión Asesora de Comercio Electrónico (ACEC) del Congreso de los Estados Unidos de América acuerdan: La ampliación en cinco años (hasta el 2006) la moratoria de tres años establecidos en 1998 para el gravamen de impuestos al comercio electrónico; Impondrá una prohibición a los impuestos sobre los cargos de acceso a la Internet; Proporcionará una exención a la venta digitalizada de productos y revocará el impuesto actual del 3% a las telecomunicaciones.

Propuso cconstruir una zona global de libre comercio. Por ese motivo, plantearon que se debe permitir y facilitar los intercambios comerciales entre los países.

Para ello, proponían potenciar la creación de foros que traten, a nivel mundial, este tema, especialmente a través de organizaciones mundiales como la OCDE y la OMC, con el objetivo de mantener a Internet libre de tarifas aduaneras y de impuestos discriminatorios.

El Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU, dentro de sus observaciones concluye que la labor de la OCDE en lo tocante a interpretar y aclarar los términos y los problemas de los tratados ha sido centralizadora. Reconocen los esfuerzos de la OCDE. La mayor inclinación hacia el tema es la de evitar nuevas legislaciones al respecto. La justificación tradicional para esa demora es evitar perjudicar al comercio electrónico, esto es, una motivación fundada en el desarrollo económico. Las situaciones para resolver la imposición del comercio electrónico en la comunidad mundial y la imposición de las ventas del comercio electrónico son análogas, al menos a este respecto. Para resolver el problema acerca de la imposición de las ventas, que tanta importancia tiene para los representantes y senadores de los Estados Unidos y los funcionarios del fisco de los Estados, y para la cooperación internacional acerca de la imposición del comercio electrónico, tan importante para los funcionarios del fisco de la comunidad mundial, será necesario recurrir a tratados fiscales bilaterales y multilaterales que sean claros y viables.

Se puede inferir, que el único organismo que trabaja arduamente y ha hecho adaptaciones al modelo de convención fiscal en los comentarios, es la OCDE, con respecto al tema del comercio electrónico, ya que, los EE.UU y la ONU, se remiten a la OCDE, No obstante, EE.UU tiene una posición más liberada en materia de tributación al comercio electrónico. En términos generales, los Estados esperan al pronunciamiento de la OCDE para luego ajustarse a dichos posturas.

Cabe destacar, que la labor de la ONU y OMC, esta dirigida a los conflictos de seguridad y protección para los consumidores y temas de arbitraje comercial con la inclusión de la nueva temática el ámbito virtual. De allí la propuestas de un modelo de

Ley sobre comercio electrónico.

Aspectos relevantes del Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicado a las actividades del comercio electrónico

La Ley de ISLR venezolana, no contiene un concepto jurídico específico sobre que es un establecimiento permanente, sino una numeración de supuestos fácticos en los cuales se considera en la Ley que existe o se configura un establecimiento permanente pero, en materia de comercio electrónico no hace mención alguna sobre la configuración de un establecimiento permanente en un contexto virtual, no por ello, se pretende inferir que no legisla la materia (comercio electrónico).

Venezuela no posee un criterio o una posición propia en materia de imposición en el comercio electrónico, y al igual que otros Estados están a la espera de lo que se establezca o se pronuncie en el seno de la OCDE, como criterio universal y de esta manera adoptar lo a la legislación.

Ahora bien, para que exista un establecimiento permanente deben darse los dos elementos anteriormente mencionados, si se adapta el concepto a un plano virtual permitiéndole un poco de flexibilidad a la frase establecimiento permanente, y analizando el concepto y lo que implica una empresa virtual, pues se pudiera estar hablando de que constituye un establecimiento permanente y la aplicabilidad de este principio a la realidad virtual. Una página web representa un sitio comercial virtual, que ofrece todo lo que puede ofrecer una tienda comercial tradicional o con planta física localizable en el espacio geográfico. En todo caso, ambas realizan operaciones o actos de comercios.

La creación de una empresa virtual implica que tiene personalidad jurídica (velo corporativo), y constituiría una “persona” para los términos de los modelos de convención fiscal y entonces si podría estar hablando de un establecimiento permanente.

Si posee personalidad jurídica constituiría un agente, y por ende, un establecimiento permanente y entraría en los términos que establece el artículo 3 de los modelos de convención fiscal donde instituyen las definiciones generales para los propósitos del convenio en cuestión; es decir, el artículo 3 de los modelos de convenio viene a ser como un glosario de las definiciones de los términos que se emplearán en dicho contrato o convención fiscal.

Cuando un usuario solicita una página web, automáticamente se activa una dirección IP, que como se ha mencionado en el marco teórico del trabajo, comprende una serie de números agrupados en bloques o bytes, separados por puntos que identifican, de izquierda a derecha a: la red, subred, el nombre de la empresa y su dirección nacional o internacional, como se puede observar, si existe la posibilidad de identificar en las transacciones comerciales por la red a las parte que intervienen. En virtud de lo complicado que resultó ser el sistema numérico, las direcciones IP fueron sustituidas por nombres de dominios.

Los nombres de dominio permiten igualmente la identificación de los computadores con mayor facilidad para el usuario. El nombre de dominio esta compuesto por grupos de palabras separadas por puntos que indican la denominación de la empresa o institución, el tipo de organización y el país donde se encuentra.

La importancia de la identificación de los nombres de dominios, radica en la posibilidad de conocer la ubicación real de la empresa que presta sus servicios en Internet, por ende, las implicaciones legales y jurisdiccionales aplicables a cada caso en particular.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Los problemas más álgidos dentro de la fiscalidad del comercio electrónico es definir criterios, que permitan determinar la presencia de un establecimiento permanente en una jurisdicción. Son las operaciones de comercio indirecto on-line, las que generan mayor dificultad de control y fiscalización, por la forma como éstas operan, lo que implica que pudiera generarse una doble imposición o sencillamente no sean gravadas.

El principio de establecimiento permanente, es un punto clave en el esquema de rentas mundiales, su aplicación jurídica se desarrolla básicamente en el ámbito internacional, ya que permite delimitar a través de principios aceptados internacionalmente, en qué medida estarán los inversionistas sujetos a impuestos en un Estado. El principio establecimiento permanente se cuestiona en el contexto virtual, ya que, en el ciberespacio no requiere la presencia física o la ubicación de un espacio físico, sin embargo el CAF de la OCDE, luego de trabajos y discusiones incluyen en los comentario al Modelo de Convención Fiscal de la OCDE, los supuestos fácticos que pudieran configurarse un establecimiento permanente en el comercio electrónico, a través de un servidor y un sitio web, los cuales sirven de base o guía para determinar la existencia de un establecimiento permanente en un momento determinado.

La necesidad de establecer un criterio uniforme a nivel internacional es imperiosa, y se mantiene como una constante, a pesar de, que la coordinación internacional está activamente trabajando para evitar la doble imposición, prevenir problemas futuros en los ingresos tributarios de los Estados, la evasión y elusión fiscal.

La Administración Tributaria de Venezuela no se encuentra ajena al proceso revolucionario de las tecnologías de comunicación, sin embargo, se halla en un proceso primario, de capacitación del recurso humano, y en la plataforma del portal www.seniat.gov.ve con el objeto de mejorar el servicio y asistencia al contribuyente.

La OCDE es la organización que más ha trabajado arduamente en el tema de la imposición, fiscalización y control del comercio electrónico, proclama que los principios de neutralidad, eficiencia, seguridad, simplicidad, imparcialidad y flexibilidad, son los que deben prevalecer en las decisiones de imposición, control y fiscalización por los diferentes Estados a nivel mundial. La participación de otras organizaciones internacionales ha sido como soporte al trabajo de la OCDE, entre tanto, la ONU a través de la Comisión para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), ha participado en fomentar la armonización y unificación del derecho mercantil internacional y ha preparado leyes modelos, que puedan establecer una plataforma jurídica que brinde seguridad jurídica y confidencialidad en las operaciones que se realizan en el ciberespacio. Asimismo el ALCA, la CAN y MERCOSUR, plantean la necesidad de fortalecer el desarrollo del comercio electrónico, más no han desarrollado una postura en materia de imposición del comercio electrónico.

Si bien es cierto, que el principio de establecimiento permanente es cuestionado en el contexto virtual, también es cierto que una página web que realice actos de comercio no es del todo “virtual”, de allí la importancia que tiene las organizaciones internacionales que designan los nombres de dominio y los servidores, que a través de las direcciones IP pudiera determinar la jurisdicción y los responsables directos de dichas empresas que realizan sus operaciones comerciales por una web, y por ende, verificar la relación jurídico tributaria. Si una empresa virtual realiza sus operaciones en una página web que se hospeda en un servidor, y estas operaciones son actos de comercio, pues se está en presencia de un sujeto de derecho y por ende se le puede verificar la relación jurídica tributaria, igualmente los servicios de hospedaje de un servidor, indistintamente de la calificación que se le otorgue a la renta es un sujeto de derecho.

Los puntos estratégicos a los que las Administraciones Tributarias deberían dirigirse, son precisamente a las organizaciones que están autorizadas y certificadas para otorgar los nombres de dominios y a las instituciones financieras que intervienen en las operaciones de pago.

Finalmente, al no existir un consenso internacional producto de los conflictos de intereses de los diferentes Estados, se mantendrá lamentablemente, el actual escenario de incertidumbre y confusión.

Recomendaciones

Las recomendaciones van dirigidas al sector del Estado, como ente rector de las políticas fiscales y financieras.

A pesar de, que el Estado venezolano ha adoptado leyes, dentro del marco regulatorio para el fomento del comercio electrónico, se hace necesario, adecuar la legislación nacional, a las actividades del comercio electrónico, entre ellas el Código de Comercio y agilizar la discusión y sanción de la Ley de Tecnología de Información, actualmente en la Asamblea General.

Participar más activamente en la cooperación y en el debate internacional.

La Administración Tributaria debe trabajar en conjunto con las instituciones financieras, para el intercambio de información, específicamente las relacionadas con los pagos realizados por contribuyentes en el territorio nacional como en el exterior, ya que, las instituciones financieras son las que saben con exactitud a quien abonar y a quien acreditar de una cuenta a otra, por lo tanto identifica las partes que intervienen y la jurisdicción a la que pertenecen.

La Administración Tributaria debe trabajar con CADIVI conjuntamente, ya que,

este organismo posee la información de la transacción electrónica internacional y es el ente regulador por el Estado del control de divisas.

Las Administraciones Tributarias deberían prestar mayor atención a los Proveedores de Servicios de Internet, a las organizaciones que están certificadas para otorgar nombres de dominios y analizar sus operaciones, ya que a través de estas organizaciones pudiera existir la posibilidad de establecer convenios para obtener información clave de los usuarios.

La cooperación y asistencia mutua entre las distintas administraciones tributarias es fundamental en este cambio, y para ello es necesario que la Administración Tributaria se encuentre en un estado de actualización y modernización, para que pueda estar al nivel de otras Administraciones Tributarias del mundo.

Estas recomendaciones tienen el fin único de generar un ambiente jurídico neutral, eficiente, certero, justo y flexible.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias, F. (2004). El proyecto de investigación. (4a ed.). Caracas: Episteme.

Piñuel R. José L. (s.f).Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido.
[Documento en línea]. Disponible en: pinuel@ccinf.ucm.es

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2001).Manual de trabajo de grado de especialización y maestría y tesis doctorales. Caracas: Autor

Cifuentes, L. y Alvarado, W. (2000). Comercio electrónico en Venezuela: una propuesta de política fiscal. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad Metropolitana, Caracas.

Infante, R. (2000). Enfoques tributarios relativos al control fiscal del comercio electrónico: una aproximación. Trabajo de Grado. Escuela Nacional de Administración de Hacienda Pública, Caracas.

Roth F. Geraldine. (2002). Las firmas electrónicas, características y elementos fundamentales para su validez y su incorporación al sistema legal venezolano. Trabajo de grado de Especialización en Gerencia Legal Cooperativa. Instituto de Estudios Superiores de Administración. IESA, Caracas.

Blanes, P. Joaquín. (2000). Diccionario de términos contables inglés-español. (4ª ed.). México: CECSA

Villegas, Héctor, B. (1999). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. (7ª ed.). Buenos Aires: Desalma.

Suárez, k. Elsa, B. y Scavone, Graciela, M. (2002). El comercio electrónico analizado desde la perspectiva contable. Buenos Aires: FEDYE.

Márquez, R. (1999). Régimen jurídico de la doble tributación internacional. Caracas: McGraw-Hill Interamericana de Venezuela.

Rodríguez, G. (2004). El comercio electrónico (e-commerce). (1ª ed.). Barquisimeto: Jurídicas Rincón, CA.

Rico, M. (2003). Comercio electrónico Internet y derecho. (1ª ed.). Caracas: Legis Editores, C.A.

Brandt, L. (2001). Páginas Web: condiciones políticas y términos legales. (1ª ed.) Caracas: Legis Editores, C.A.

Lara, L. (1999). Comercio electrónico: las fronteras de la ley. (1ª ed.) Caracas: Cámara Venezolana de Comercio Electrónico.

Mantilla, S. (2000). Paraísos fiscales virtuales: impuestos e internet. *Debates IESA, volumen V* (número 4), (Pág. 22-25).

Cisco Systems. (2001). Internetworking Technologies Handbook. (3ª ed.). Indianápolis. Cisco Systems.

Salgueiro, O. (2005, julio). Jurisprudencia-e. *Ámbito Jurídico*, p. 20

Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre El Patrimonio. (1999)

Comentario sobre los Artículos del Modelo de Convenio 2003 de la OCDE de Impuesto sobre la renta y de Patrimonio. OCDE: 28-01-2003.

Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (1999).Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 5.453, Marzo, 24 2000.

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, 17-10-2001.

Código de Comercio. (1955). Anotado por Juan Garay. (5ª ed.), 2004.

Código Civil. (1982). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 2.990 (Extraordinaria), 26-07-82.

Ley de Impuesto sobre la Renta, (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.566 (Extraordinaria), 28/12/2001

Reglamento de la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, (Decreto N° 2.507). (1994, Diciembre 28).Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.662 (Extraordinaria), 23-09-03

Decreto Acceso y Uso de Internet, (Decreto N° 825). (2000, Mayo 22). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.955, 22-05-00

Ley de sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, (2001).). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.148, 28-02-2001.

Las Implicaciones del Comercio Electrónico para Venezuela. (1999). (On-line).

Disponible en:

http://www.anlitica.com/biblioteca/ohernandez/comercio_electrónico.asp-61k

Impulsar el Comercio Electrónico en Venezuela. (200). (On-line).

Disponible en:

http://www.anlitica.com/biblioteca/ohernandez/comercio_electrónico2.asp-19k

La Web como Canal de Comercialización. (2000). (On-line).

Disponible en <http://www.cavecom-e.org.ve>

La Seguridad Normativa del ecommerce. (2000). (On-line).

Disponible en <http://www.cavecom-e.org.ve>

Establecimiento Permanente es un reto para ecommerce. (2000). (On-line).

Disponible en <http://www.cavecom-e.org.ve>

El Comercio Electrónico en Venezuela. (2001). (On-line).

Disponible en <http://www.aladi.org>

Perú: Comercio Electrónico y Tributación. (On-line).

Disponible en <http://www.alfa-redi.org/revista/data/48-7.asp>

Artículos Publicados en Expansión. (2002). (On-line).

Disponible en <http://www.ebecenter.org/content/articulos/articulos-legal/legal-01-14-02.htm>

Tecnología de Soporte a la Tributación del Comercio Electrónico. (On-line).

Disponible en <http://www.ciat.org/doc/mejo/tecnologia-de-soporte-.pdf>

Presente y futuro del comercio electrónico. Boletín del Criptonomicón N° 25 [Boletín en Línea]. Disponible:

<http://www.iec.csic.es/CRIPTONOMICON/articulos/expertos25.html>

Comercio Electrónico. [Documento en Línea]. Disponible:

<http://www.monografias.com/trabajos15/comercio-electronico/comercio-electronico.shtml#DESVENT#DESVENT>

Sitios Web:

<http://www.monografias.com/trabajos18/recoleccion-de-datos/recoleccion-de-datos.shtml#metodos>

<http://www.unne.edu.ar/cyt/2002/09-Educacion/D-027.pdf>

www.venezuelainnovadora.gov.ve

www.iadb.org

www.cavecom-e.org.ve

www.datanalysis.com

www.asambleanacional.gov.ve

www.omc.org

www.ocde.org

Anexos

Instrumentos de Recolección de Datos

Mérida, __ de _____ de 200__

Sr.

Mérida.-

Estimado _____ (a):

Me dirijo a usted a los efectos de solicitar su valiosa colaboración como experto en el área de: _____, con el objeto de validar los instrumentos de recolección de datos los cuales serán utilizados en el proceso del trabajo de investigación para optar al **Grado de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos, Área: Rentas Internas, cuyo título tentativo es: Aplicación del concepto de Establecimiento Permanente de la Ley de ISLR venezolana al Comercio Electrónico.**

La validación consiste en evaluar y analizar la redacción, el contenido, la pertinencia y la efectividad de los instrumentos a ser utilizados en la recolección de la información.

En ese sentido, confiada en que será revisada y avalada por usted como experto en el área solicitada conjuntamente con las observaciones o recomendaciones que se le hagan a dicho instrumento, le ruego que acepte mis más cordiales saludos.

Atentamente,

Neybe Lourdes Guerrero
Contador Público

Anexo:

Sistema de operacionalización de las variables

Instrumentos de Recolección de Datos:

- Registro de observación
- Guía de la entrevista con una breve introducción y los objetivos.
- Planilla de validación

Guías de la Observación

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Registro de Información Documental

Objetivo Específico: Describir las implicaciones tributarias que surgen del comercio electrónico.

Documento: _____

Artículos que sustentan la observación:

Observaciones:

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Registro de Información Documental

Objetivo Específico: Considerar las limitaciones que en materia de control del comercio electrónico pueda enfrentar la Administración Tributaria venezolana

Documento: _____

Artículos que sustentan la observación:

Observaciones:

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Registro de Información Documental

Objetivo Específico: Analizar jurídica y técnicamente el concepto de Establecimiento Permanente de la Ley de ISLR

Documento: _____

Artículos que sustentan la observación:

Observaciones:

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Registro de Información Documental

Objetivo Específico: Examinar las posiciones de los modelos de convención fiscal de la OCDE, ONU y del modelo de convención fiscal de EUA del concepto de establecimiento permanente aplicado al comercio electrónico

Documento: ____

Artículos que sustentan la observación:

Observaciones:

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Registro de Información Documental

Objetivo Específico: Deducir los aspectos relevantes del Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicado a las actividades del comercio electrónico.

Documento: _____

Artículos que sustentan la observación:

Observaciones:

Guía de la Entrevista

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

**APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Introducción

La rapidez con que crece y se desarrolla el comercio electrónico, como nuevo paradigma de negocios, ha llamado la atención mundial no sólo de empresarios e inversionistas, sino también de los Estados, organizaciones internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Organización Mundial del Comercio (OMC) y grupos de profesionales de diversas especialidades, que desde hace varios años se han reunido en grupos de trabajos, conferencias, foros y otros eventos internacionales con el propósito de estudiar las interrogantes de orden jurídico que se han planteado con el surgimiento del comercio electrónico.

Estas organizaciones y grupos de trabajos han desarrollado unos lineamientos y recomendaciones, donde instan a los Estados que unan sus esfuerzos para colaborar entre sí, con la intención de proponer un tratamiento internacional uniforme aplicable a la imposición del comercio electrónico y evitar la doble imposición. Los impuestos existentes son perfectamente aplicables y que, en algunos casos se hagan ciertos ajustes a las disposiciones.

Las reformas a las legislaciones tributarias no deben afectar y obstruir el comercio electrónico, por el contrario debe favorecer la existencia de un sistema impositivo equitativo sin importar la forma cómo se realizan las transacciones, de manera convencional o electrónica. Una correcta implantación de un sistema fiscal que grave el comercio electrónico, es que la Administración Tributaria desarrolle mecanismos de control.

Al momento de elaborar una normativa que regule la imposición, el control y fiscalización del comercio electrónico se tendrá que enfrentar con la identificación y ubicación de los sujetos que intervienen en la operación, la clasificación de la renta, la definición de establecimiento permanente y de bienes y servicios. Una investigación documental permite realizar un análisis de contenido de la documentación que soporta el tema de tributación el comercio electrónico en materia de ISLR, con el objeto de analizar la aplicabilidad de sus aspectos relevantes.

El tema de la tributación del comercio electrónico es muy amplio; sin embargo, el propósito de realizar este análisis es proporcionar una idea general de las disposiciones legales y fiscales aplicadas al comercio electrónico, así como dar a conocer los avances que se han logrado en el mundo respecto a la reglamentación que debe prevalecer en esta materia.

Objetivo General

Evaluar la aplicabilidad del concepto de Establecimiento Permanente de la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela al comercio electrónico.

Objetivos Específicos

1. Describir las implicaciones tributarias que surgen del comercio electrónico.
2. Considerar las limitaciones que en materia de control del comercio electrónico pueda enfrentar la Administración Tributaria venezolana
3. Analizar jurídico y técnicamente el concepto de Establecimiento Permanente de la Ley de ISLR
4. Examinar las posiciones de los modelos de convención fiscal de la OCDE, ONU y del modelo de convención fiscal de EUA del concepto de establecimiento permanente aplicado al comercio electrónico.
5. Deducir los aspectos relevantes del Establecimiento Permanente de la Ley de

Impuesto sobre la Renta aplicado a las actividades del comercio electrónico.

Entrevista a la Administración Tributaria SENIAT

Nombre del Entrevistado: _____

División: _____ **Cargo:** _____

Fecha: _____ **Firma:** _____

1.- A su criterio ¿Qué implicaciones tributarias surgen por el uso del comercio electrónico?

2.- ¿Qué limitaciones en materia de control del comercio electrónico enfrenta la Administración Tributaria venezolana?

3.- A su juicio ¿El concepto de establecimiento permanente de la Ley de ISLR venezolana puede ser aplicado al comercio electrónico? ¿Por qué?

4.- ¿Cuáles serían las medidas que la Administración Tributaria pudiera implementar para el control y fiscalización de las transacciones de comercio electrónico?

5.- ¿En qué nivel cree usted que ha logrado el Estado modernizar los distintos órganos y entes de la Administración Pública para garantizar el acceso rápido y seguro a la información?

6.- El SENIAT posee su Web site: www.seniat.gov.ve ¿Cómo mediría usted el funcionamiento de este portal?

7.- ¿Cuál es el porcentaje de los contribuyentes que realizan sus declaraciones y pago de impuestos a través del portal?
8.- A su juicio ¿Cuáles son las razones por las que los contribuyentes no realizan sus declaraciones de impuestos on line?
9.- ¿Existe garantía, seguridad y confianza en las operaciones On Line de los contribuyentes con la Administración Tributaria?
10.- ¿Conoce las condiciones, políticas y términos legales de las páginas Web? Si la respuesta es afirmativa ¿puede esquematizarlo?

11.- ¿Conoce la legislación en materia de comercio electrónico e Internet en Venezuela? Explique:
12.- ¿El personal que labora dentro de la Administración Tributaria está capacitado para enfrentar el reto de las nuevas tecnologías? Explique:
13.- ¿Tiene la Administración Tributaria información de los ingresos por tributos dejados de percibir por las transacciones del comercio electrónico por Internet?
14.- A su juicio, como funcionario de la Administración Tributaria, ¿qué importancia le otorga al tema del Comercio Electrónico como una política fiscal para el Estado?

15.- ¿El personal que labora dentro de la Administración Tributaria tiene el conocimiento del funcionamiento del comercio electrónico e importancia para el Estado?

16.- ¿Existe dentro de la Administración Tributaria una División dedicada exclusivamente a la investigación y control de las operaciones en el comercio electrónico?

17.- ¿Cuál considera usted que debería ser el rol de las instituciones bancarias para el control y fiscalización de los pagos a través de los medios electrónicos por Internet?

Entrevista a Institución Bancaria

Nombre de la Institución: _____

Nombre del Entrevistado: _____

Departamento: _____ **Cargo:** _____

Fecha: _____ **Firma:** _____

1.- Cuando un tarjetahabiente realiza pagos con tarjetas de crédito por compras vía Internet, ¿la institución bancaria identifica la jurisdicción donde se efectuó la transacción?

2 ¿Cómo identifica la institución bancaria a las partes que intervienen en las operaciones on-line por Internet, para efectuar los cargos y débitos correspondientes, producto de dichas transacciones electrónicas?

3.- ¿Realiza la institución bancaria alguna retención de impuesto sobre los pagos con tarjetas de créditos por Internet?

4.- ¿Existe una relación de intercambio de información, entre la institución bancaria y la Administración Tributaria? Explique:

5.- A su juicio ¿De qué forma podría la institución bancaria aportar información a la Administración Tributaria?

Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables,
Mención: Tributos

APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
DE LA LEY DE ISLR VENEZOLANA AL COMERCIO ELECTRÓNICO

Planilla de Validación

Nombre y Apellido:	Empresa o Institución donde labora:
C.I.	Teléfono: Cel:
Profesión:	Correo electrónico:
Especialidad:	Firma:

Observaciones:
