

**Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio en las plataformas digitales de
comercio electrónico en Bogotá**

Marily Olaya Vanegas

Trabajo de grado para optar el título de Magíster en Derecho Tributario

Director

Cesar Augusto Romero Molina

Doctor en Derecho

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

Facultad de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

2026

Dedicatoria

Esta tesis se la dedico en primera medida a Dios quien siempre ha estado presente aun cuando he sentido desfallecer, a mis padres, quienes construyeron con mucha disciplina todas las bases sobre las cuales me apoyo hoy, finalmente a mi esposo quien, con mucha paciencia y amor, me ha ayudado a cumplir esta nueva meta.

Contenido

Introducción	11
1. Territorialidad del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá	15
1.1 Planteamiento del problema.....	15
1.2 Justificación.....	17
1.3 Objetivos	19
1.3.1 Objetivo general	20
1.3.2 Objetivos específicos.....	20
2. Marco referencial	21
2.1 Marco teórico	21
2.3 Marco legal.....	30
2.4 Estado del arte	40
3. Método	42
3.1 Tipo de investigación	42
3.2 Método de la investigación	43
3.3 Enfoque metodológico	43
3.4 Técnicas de recolección y análisis de la información	44
4. Resultados.....	45
4.1 Capítulo I. Análisis del marco normativo.	45
4.1.1 Marco normativo del Impuesto de industria y comercio aplicable en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.....	45

4.1.2 Definiciones del Impuesto de Industria y comercio y su aplicación en las plataformas digitales de comercio electrónico.	48
4.1.3 Contexto histórico del Impuesto de Industria y Comercio y su relación con las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.	51
4.1.4 Criterios de Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico	55
4.1.5 Evolución jurisprudencial del Consejo de Estado sobre la territorialidad del ICA.....	60
4.2 Capítulo II. Características jurídicas y económicas de las plataformas digitales de comercio electrónico.	64
4.2.1 Caracterización de las Plataformas digitales.....	64
4.2.2 Naturaleza jurídica de las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá de cara al impuesto de industria y comercio.	67
4.2.3 Características económicas de las plataformas digitales de comercio electrónico que operan en Bogotá.	69
4.2.4 Requisitos y obligaciones tributarias de las plataformas digitales frente al ICA en Bogotá	71
4.2.5 Análisis de los vacíos normativos que facilitan la elusión y evasión del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.....	75
4.3 Capítulo III. Criterios para determinar la base gravable del ICA en comercio electrónico.	82
4.3.1 Limitaciones en la determinación de la base gravable.....	82
4.3.2 Uso de información disponible para determinar la base gravable del ICA en plataformas digitales.....	86

4.3.3 Criterios para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.	88
5. Conclusiones.....	95
Referencias.....	100

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Criterios para determinar base gravable ICA al comercio electrónico.....</i>	92
---	----

Resumen

La aplicación del impuesto de industria y comercio (ICA) en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico presenta dificultades derivadas de la desmaterialización de las actividades económicas y la participación de múltiples actores en distintas jurisdicciones, lo que genera incertidumbre en la determinación de la base gravable en Bogotá. *Objetivo:* Plantear criterios que permitan a la administración tributaria distrital determinar la base gravable del ICA en plataformas digitales de comercio electrónico. *Método:* Se empleó un enfoque jurídico-analítico, mediante la revisión del marco normativo, el desarrollo jurisprudencial y la doctrina administrativa, complementado con el análisis de las características económicas y jurídicas de las plataformas digitales. *Resultados:* Se identificaron vacíos normativos en la aplicación del principio de territorialidad, así como mecanismos potenciales de elusión y evasión asociados a la intermediación digital, la fragmentación de ingresos y la ausencia de presencia física. Asimismo, se estableció una tipología de plataformas que permite diferenciar los problemas tributarios según el modelo de negocio. *Discusión:* Los hallazgos evidencian que los criterios tradicionales del ICA resultan insuficientes para abordar la economía digital, lo que hace necesario adoptar criterios que integren elementos jurídicos, económicos y operativos, con el fin de mejorar la eficiencia, equidad y capacidad de fiscalización del tributo en el ámbito territorial.

Palabras clave: *Impuesto de industria y comercio, territorialidad, plataformas digitales, comercio electrónico.*

Abstract

The application of the Industry and Commerce Tax (ICA) in the context of digital e-commerce platforms presents challenges due to the dematerialization of economic activities and the participation of multiple actors across jurisdictions, generating uncertainty in determining the taxable base in Bogotá. *Objective:* To propose criteria that enable the local tax authority to determine the ICA taxable base for digital platforms. *Method:* A legal-analytical approach was applied through the review of the regulatory framework, case law, and administrative doctrine, complemented by an analysis of the economic and legal characteristics of digital platforms. *Results:* The study identified normative gaps in the application of the territoriality principle, as well as potential mechanisms of tax avoidance and evasion related to digital intermediation, income fragmentation, and the lack of physical presence. A typology of platforms was also established to differentiate tax challenges according to business models. *Discussion:* Findings show that traditional ICA criteria are insufficient to address digital economy dynamics, making it necessary to adopt integrated legal, economic, and operational criteria to improve efficiency, equity, and tax enforcement at the territorial level.

Keywords: Industry and commerce tax, territoriality, digital platforms, e-commerce.

Glosario

Base gravable: magnitud económica sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto, determinada por los ingresos obtenidos por el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica (Congreso de la República de Colombia, 1983).

Comercio electrónico: modalidad de comercio que implica la producción, distribución, comercialización o entrega de bienes y servicios a través de medios electrónicos (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2019).

Economía digital: sistema económico basado en tecnologías digitales que permite la creación, intercambio y consumo de bienes y servicios mediante plataformas tecnológicas (OCDE, 2015).

Elusión tributaria: uso de mecanismos legales o vacíos normativos para reducir la carga tributaria sin violar directamente la ley (Bolado y Trujillo, 2017).

Evasión tributaria: conducta ilícita que consiste en el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la omisión o falsedad en la información declarada (Bolado y Trujillo, 2017).

Hecho generador: situación prevista en la ley cuya realización da origen a la obligación tributaria (Congreso de la República de Colombia, 1983).

Impuesto de industria y comercio (ICA): tributo de carácter territorial que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios dentro de una jurisdicción municipal o distrital (Congreso de la República de Colombia, 1983).

Intermediación digital: actividad mediante la cual una plataforma tecnológica facilita la interacción entre oferentes y demandantes de bienes o servicios a través de medios electrónicos (OCDE, 2019).

Plataformas digitales: infraestructuras tecnológicas que permiten la interacción entre usuarios para la realización de transacciones económicas o intercambio de información (OCDE, 2019).

Presencia económica significativa: criterio que permite establecer la sujeción tributaria en una jurisdicción cuando existe una interacción económica relevante, aun sin presencia física (OCDE, 2015).

Sujeto pasivo: persona natural o jurídica obligada al cumplimiento de la obligación tributaria (Congreso de la República de Colombia, 1983).

Territorialidad del impuesto: principio conforme al cual el tributo se causa en la jurisdicción donde se realiza la actividad económica gravada (Congreso de la República de Colombia, 2016).

Introducción

El impuesto de industria y comercio (ICA), como tributo de carácter territorial, ha sido históricamente estructurado sobre la base de la localización física de las actividades económicas, lo cual ha permitido a los municipios y distritos ejercer su potestad tributaria sobre los ingresos generados dentro de su jurisdicción. Sin embargo, la transformación de los modelos de negocio derivada de la economía digital, particularmente a través de las plataformas de comercio electrónico, ha introducido nuevas dinámicas que desafían los criterios tradicionales de determinación del hecho generador, la territorialidad y la base gravable del impuesto. En este contexto, surge una tensión entre la estructura normativa vigente y la realidad económica de las actividades digitales, en la medida en que estas últimas se caracterizan por la desmaterialización, la intermediación y la participación simultánea de múltiples actores ubicados en diferentes jurisdicciones.

A partir de esta problemática, vale la pena preguntarse: ¿Cómo identificar los aspectos jurídicos y tributarios que permitan aplicar el principio de la territorialidad del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico que operan en Bogotá, teniendo en cuenta la presencia física y la naturaleza de sus actividades económicas?

Esta pregunta se inscribe en un escenario en el cual la normativa existente, si bien ha sido objeto de actualización mediante disposiciones como el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, no logra resolver de manera integral las dificultades asociadas a la identificación de los ingresos gravados en entornos digitales, lo que se traduce en incertidumbre jurídica, posibles escenarios de elusión y limitaciones en la capacidad de fiscalización por parte de las entidades territoriales.

El objeto de estudio de la investigación se centra en el análisis del principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio aplicado a las plataformas digitales de

comercio electrónico en Bogotá, con el propósito de establecer criterios que permitan una adecuada determinación de la base gravable en este tipo de modelos de negocio. En este sentido, la hipótesis de trabajo parte de considerar que los criterios tradicionales del impuesto resultan insuficientes para abordar las particularidades de la economía digital, y que, en consecuencia, se requiere la construcción de criterios interpretativos y operativos que integren elementos jurídicos, económicos y tecnológicos, con el fin de garantizar una aplicación más eficiente y equitativa del tributo.

El problema abordado ha sido objeto de análisis tanto en el ámbito normativo como jurisprudencial y académico. En el plano normativo, la evolución del impuesto de industria y comercio, desde la Ley 14 de 1983 hasta las reformas introducidas por la Ley 1819 de 2016, ha evidenciado un esfuerzo por adaptar el tributo a nuevas formas de organización económica. En el ámbito jurisprudencial, el Consejo de Estado y la Corte Constitucional han desarrollado criterios orientados a precisar el alcance del principio de territorialidad, destacando la necesidad de identificar el lugar donde se realiza materialmente la actividad gravada. Por su parte, la doctrina y diversos estudios académicos han señalado que la economía digital plantea desafíos estructurales para los sistemas tributarios tradicionales, en la medida en que desdibuja los vínculos entre actividad económica y territorio, lo cual dificulta la asignación de potestades tributarias entre distintas jurisdicciones.

Sin embargo, se ha considerado que persisten vacíos en la aplicación práctica del impuesto de industria y comercio en el contexto de las plataformas digitales, particularmente en lo que respecta a la determinación de la base gravable. En efecto, la diversidad de modelos de negocio, la fragmentación de los ingresos y la participación de múltiples actores en una misma operación generan dificultades para identificar con precisión qué ingresos deben ser gravados, quién es el

sujeto pasivo y en qué jurisdicción se entiende realizada la actividad. Estas dificultades o limitaciones impactan la eficiencia del sistema tributario y la equidad en la distribución de las cargas fiscales.

En este contexto, la presente investigación se justifica en la necesidad de aportar elementos que permitan superar estas limitaciones, mediante la formulación de criterios que faciliten la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en plataformas digitales de comercio electrónico. El desarrollo de estos criterios contribuye al fortalecimiento de la gestión tributaria por parte de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá y se espera que aporte a la construcción de un marco interpretativo más coherente con la realidad económica actual, beneficiando tanto a la administración como a los contribuyentes.

Para el desarrollo de la investigación se adoptó un enfoque teórico-analítico con un énfasis fuertemente jurídico, que permitió examinar la normativa aplicable, la jurisprudencia relevante y las características estructurales de las plataformas digitales. A partir de este enfoque, se identificaron los principales vacíos normativos y operativos en la aplicación del impuesto, así como las prácticas que pueden derivarse de estos, lo que sirvió de base para la formulación de los criterios propuestos en el capítulo final del trabajo.

Finalmente, el documento se encuentra estructurado en tres capítulos. El primer capítulo aborda el marco normativo del impuesto de industria y comercio y el principio de territorialidad, incluyendo su evolución histórica, su regulación vigente y el desarrollo jurisprudencial relevante. El segundo capítulo se centra en el análisis de las plataformas digitales de comercio electrónico, examinando su naturaleza jurídica, sus características económicas y los vacíos normativos que facilitan escenarios de elusión y evasión del impuesto. Por último, el tercer capítulo propone una serie de criterios orientados a permitir a la administración tributaria distrital determinar la base

gravable del impuesto en este tipo de modelos de negocio, integrando elementos jurídicos, económicos y operativos que responden a las particularidades de la economía digital.

1. Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá

1.1 Planteamiento del problema

El desarrollo de la economía digital ha transformado de manera radical las dinámicas económicas y jurídicas de muchos países, creando nuevos desafíos en materia tributaria. Por su parte Colombia no fue la excepción; y es por ello por lo que, la aparición de plataformas de comercio electrónico como Mercado Libre, Linio, Amazon, entre otras, revolucionó las formas en que las diferentes empresas comenzaron a hacer sus negocios de manera desmaterializada y global, caracterizándose por una prestación de servicios o intermediación con transacciones sin una presencia física dentro del territorio. Este acontecimiento ha venido poniendo en constante tensión el principio de territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio – ICA, el cual se circunscribe dentro del orden municipal, y que a su vez grava específicamente las actividades industriales, de servicio y de comercio en cada una de las jurisdicciones en las cuales se ejecute las actividades gravadas.

Es por ello que en el contexto de Bogotá D.C. la tensión ha ido creciendo por el aumento desmedido del comercio electrónico, representado en el volumen importante de las diferentes operaciones económicas, que pese a ser desarrolladas dentro de la jurisdicción del Distrito Capital, no significa que sean objeto de tributación efectiva dentro del territorio distrital, dada la complejidad para determinar el lugar en donde efectivamente se entiende realizada la actividad económica que debe ser gravada, radicando la problemática principalmente en la deslocalización digital de las operaciones, que impiden dar claridad en cuanto a reconocer si la actividad se realiza

en el distrito capital, de acuerdo con la normatividad local existente relacionada con el Impuesto de Industria y Comercio.

De manera que en el panorama tributario actual el artículo 343° de la ley 1819 de 2016¹, se convierte en una de las normas referentes, que buscó dar claridad frente al impuesto de industria y comercio relacionada con las actividades comerciales y estableció una serie de reglas, con el fin de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los responsables de acreditar la declaración y pago de estos impuestos, en los diferentes lugares donde efectivamente se realizarán las actividades gravadas, no obstante, no se tuvo en cuenta el criterio respecto de las operaciones relacionadas con las plataformas digitales.

Para el caso que nos compete, se tiene que la regulación actual en Bogotá, frente a la territorialidad del impuesto de Industria y Comercio, en relación con el comercio de las plataformas digitales dentro la jurisdicción en específico genera cierto grado de incertidumbre, teniendo en cuenta que la normatividad presenta grandes desafíos de interpretación sobre la aplicación del impuesto de Industria y comercio para las plataformas digitales de comercio electrónico.

La jurisprudencia ha señalado en reiteradas ocasiones que la territorialidad del impuesto de Industria y Comercio, se define en primera medida por el lugar en donde se materializa y/o se ejercen las actividades gravadas (Consejo de Estado, 2022, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello), sin embargo, las posturas tomadas resultan insuficientes frente a las actividades realizadas en el marco de la economía digital, esto debido a que las operaciones digitales carecen

1 Artículo 343, Ley 1819 de 2016: Define la Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio.

de una ubicación geográfica específica, lo que dificulta claramente la aplicación del concepto respecto de la realización material de la actividad económica.

Es por ello que, la ausencia de normatividad específica frente al lugar de realización de la actividad digital relacionada con el impuesto de ICA, causa un desequilibrio competitivo entre las empresas locales obligadas a cumplir con sus obligaciones formales y sustanciales, mientras que las plataformas tecnológicas extranjeras que obtiene ingresos significativos en la jurisdicción del distrito capital, no asumen o no son responsables de cumplir con las mismas cargas impositivas relacionadas con el impuesto en cuestión.

Este escenario plantea la necesidad de examinar los fundamentos jurídicos que existen en materia tributaria respecto de la territorialidad del impuesto de ICA y su aplicabilidad a las actividades económicas en escenarios digitales en Bogotá, con el fin de establecer criterios que permitan gravar de una forma eficiente y equitativa las diferentes actividades desarrolladas en las plataformas de comercio digital. Con el propósito de abordar estos aspectos no examinados de manera suficiente hasta ahora, se plantea la siguiente pregunta de investigación: ¿Cómo identificar los aspectos jurídicos y tributarios que permitan aplicar el principio de la territorialidad del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico que operan en Bogotá, teniendo en cuenta la presencia física y la naturaleza de sus actividades económicas?

1.2 Justificación

La presente investigación tiene como justificación central la necesidad de efectuar un análisis relacionado con la aplicación del principio de la territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá, en el marco de la transformación digital, la cual ha cambiado considerablemente las bases de la tributación

territorial, además de ser un tema de gran relevancia actual de cara a la administración tributaria distrital, y que para el caso en concreto a la fecha no ha sido ampliamente discutido por los actores que intervienen en el sistema.

Es importante que los pilares del sistema tributario colombiano esto es; la equidad, la eficiencia y la progresividad (Constitución Política de Colombia, 1999, art. 363) puedan adaptarse a los nuevos desafíos económicos en materia tributaria que surgen con el avance en la digitalización de las actividades en los mercados. Por lo que, para el caso en concreto el impuesto de ICA, como tributo de carácter territorial, se torna un tanto complejo dada la deslocalización que trae consigo la economía digital.

Desde la perspectiva jurídica esta investigación se propone contribuir al debate jurídico-tributario sobre la extensión del principio de la territorialidad en la tributación territorial del impuesto de ICA, ya que, en el caso de las plataformas digitales, al no requerir de una presencia física para el desarrollo de sus diferentes actividades económicas, se debe revisar los fundamentos sobre los cuales se podría determinar el lugar efectivo de la causación del impuesto de ICA. Así las cosas, la falta de lineamientos normativos claros en relación con la tributación de todas las actividades digitales a nivel territorial genera de alguna forma inseguridad jurídica, desigualdad entre empresas y/o sujetos pasivos del impuesto de ICA y por supuesto omisiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias locales.

La relevancia económica y social del tema propuesto en esta investigación es indudable. De acuerdo con Payments and Commerce Market Intelligence (PCMI, 2025), en el informe *Radiografía del comercio electrónico en Colombia: conozca cómo compran los colombianos por internet*, las cifras del comercio electrónico en Colombia demuestran la magnitud de la situación y la premura de un marco normativo tributario que responda a esta realidad. Para 2024, el volumen

del comercio electrónico alcanzó los US\$ 52 mil millones. Según esta misma publicación, el 88 % de los adultos en Colombia ya realizan compras por internet demostrando la gran aceptación del mercado que ha tenido el comercio electrónico en nuestro país.

También se resalta el top 3 de las regiones que más realizan compras a través del comercio electrónico, liderado por Bogotá con una participación del 46%, le sigue Antioquia con una participación del 22% y el tercer lugar lo ocupa el Valle del cauca con un 13% (BlackSip, 2022), adicionalmente en él se destaca el Top de tiendas en línea en Colombia según (Semrush, 2024) conformado por Mercado libre, Falabella, Aliexpress, Homecenter y Alkosto; finalmente según PCMI (2025) se espera que el comercio electrónico en Colombia crecerá en un 16 % anual entre 2024 y 2027 hasta alcanzar cerca de US\$81 mil millones.

Este estudio pretende identificar cuáles son las principales falencias normativas de las administraciones tributarias territoriales para lograr establecer las bases gravables de las plataformas digitales de cara al impuesto de industria y comercio en Colombia, en materia jurídica y tributaria, ofreciendo también interpretaciones que puedan fortalecer la coherencia del sistema tributario con los principios constitucionales, de cara también a las prácticas internacionales de fiscalidad de la economía digital.

En síntesis, la justificación de la presente investigación se fundamenta en su pertinencia jurídica, tributaria y actualidad económica, al tratar una problemática que influye directamente en la autonomía fiscal de Bogotá y la justicia tributaria de cara a los nuevos modelos de la economía digital.

1.3. Objetivos

1.3.1 Objetivo general

Establecer los aspectos jurídicos y tributarios que permitan determinar la aplicación del principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico que operan en Bogotá, con el propósito de tener claros los criterios que permita a la administración tributaria distrital garantizar la equidad y la efectividad de la tributación local en la economía digital.

1.3.2 Objetivos específicos

1. Analizar el marco normativo aplicable al principio de la territorialidad del impuesto de industria y comercio en Bogotá, en el sector de las plataformas digitales de comercio electrónico, con el fin de identificar los fundamentos legales que determinan la obligación tributaria por parte de los sujetos responsables en el Distrito de Bogotá.
2. Identificar las características jurídicas y económicas de las plataformas digitales de comercio electrónico, que permiten las prácticas de elusión y evasión del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.
3. Plantear los criterios, que permitan a la entidad tributaria distrital determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio, de las plataformas digitales de comercio electrónico que operan en la jurisdicción de la ciudad de Bogotá.

2. Marco referencial

2.1 Marco teórico

Para la presente propuesta se espera desarrollar el paradigma interpretativo del orden jurídico-tributario el cual se encuentra circunscrito dentro de las ciencias jurídicas, y concibe el derecho como un sistema en donde la interpretación que se va adaptando a los cambios sociales y económicos, es por ello que el paradigma escogido se adapta al análisis del Impuesto de Industria y Comercio en el contexto de la economía digital, el cual no se debe limitar a la literalidad de la norma, sino que también sugiere comprender como funciona el sistema desde el orden constitucional en el ámbito tributario.

El objetivo del paradigma elegido se basa en el análisis interpretativo del derecho, de acuerdo con los fines y principios, especialmente los señalados en los artículos 2°, 95°, 287° y 363° de la Constitución Política Colombiana. De ahí que la aplicación del principio de la territorialidad del impuesto de Industria y Comercio, en el entorno de la economía digital requiere una comprensión congruente con los fines del estado social de derecho en Colombia, la autonomía territorial y la justicia tributaria.

Autoras como Martínez Godínez (2013) recalcan que el paradigma interpretativo; emerge como: "...alternativa al paradigma racionalista, puesto que en las disciplinas de ámbito social existen diferentes problemáticas, cuestiones y restricciones que no se pueden explicar ni comprender en toda su extensión desde la metodología cuantitativa" (Martínez, 2013, P.4). Es por ello por lo que, el paradigma interpretativo aplicado al derecho tributario local permite reconocer soluciones racionales ante eventuales vacíos normativos que pueden surgir de mercados en crecimiento como el comercio electrónico.

Adicionalmente es importante reconocer que el paradigma interpretativo, reconoce que el conocimiento se construyen través de conceptos, esquemas, modelos entre otros. Por lo que la presente investigación relacionada con la territorialidad del impuesto de Industria y comercio en la ciudad de Bogotá debe sustanciarse y orientarse en la efectividad de los principios de la capacidad contributiva y la equidad fiscal en el contexto de la economía digital.

La teoría general que sustenta la presente investigación se encuentra relacionada principalmente con la teoría del impuesto, así como la del principio de la territorialidad en el contexto del derecho tributario en Colombia y específicamente en Bogotá.

Por su parte, en el contexto histórico Tonia Sharlach nos indica como el Antiguo Egipto fue considerado una de las primeras civilizaciones en tener un sistema fiscal organizado, y como tenían una particular manera de anticipar el pago de los impuestos, dentro de su publicación nos señala: “(...) gracias a un invento llamado nilómetro². Este aparato se utilizaba para calcular el nivel del agua del Nilo durante su crecida anual. Los impuestos serían menores si el nivel del agua era demasiado bajo, lo que presagiaba una sequía y la muerte de las cosechas. Un nivel de agua saludable significaba una cosecha saludable, lo que significaba impuestos más altos (...)” (Geographic, 2024), semejando así lo que se conoce actualmente como retenciones en la fuente y anticipo de impuestos.

En la antigua Roma, por ejemplo, según Gilmart (2013), se establecieron una serie de impuestos para las provincias conquistadas, de allí nace la palabra tributum³ que provenía de la palabra tribu, en donde se establecía un impuesto que pretendía grabar la tierra, sin tener en cuenta el estatus del individuo y de la comunidad en la que se encontrara.

² Nilómetro: Es un dispositivo para medir el nivel y el caudal del río en Egipto.

³ Tributum: Se refiere al tributo o al impuesto que se pagaba en la antigua Roma.

Así mismo, Gilmart (2013) refiere que los impuestos que tenían que ver con el comercio y las mercancías, se siguieron aplicando hasta la Edad Moderna, y los denominaban “portoria”⁴ indicaba que se debían cobrar en las puertas o fronteras, tanto terrestres como fluviales, cuando algún comerciante pretendía ingresar mercancía a sus territorios, aquí es importante resaltar que este impuesto fue establecido en la época de la Republica del Imperio Romano, y se le dio aplicación durante mucho tiempo, sin tener mayores cambios.

En la edad media podemos apreciar que si bien es cierto no existió un impuesto específico que se llamara Industria y Comercio, existieron varios impuestos indirectos que gravaban el comercio y la producción, uno de estos era el denominado “alcabala”⁵ que gravaba todo tipo de transacción de bienes muebles e inmuebles, así como la producción de artículos que se hubiesen realizado en las Indias, resaltando aquí la semejanza entre los conceptos de comercial e industrial (Pedraza, García Cortés, García Piñeros, & Guevara Pérez, 2006).

Conforme a la doctrina clásica, el impuesto se define como “el concepto de impuesto, tradicionalmente, se explica con una triple exigencia: primero, se le considera como una expresión típica de poder de imperio o de supremacía del Estado; segundo, no hay en el hecho imponible ninguna relación de ventaja o beneficio especial derivada de la actividad administrativa, en favor del contribuyente; tercero, el hecho imponible no contiene solicitud o demanda de realización de un servicio público institucional” (Rosembuj, 1989, p. 13). Dentro del sistema tributario colombiano, es imperioso recordar que los impuestos territoriales, como el impuesto de Industria

⁴ Portoria: Impuesto medieval que consistía en el cobro por los bienes que se transportaban por los puertos y las fronteras del Imperio Romano.

⁵ Alcabala: Tipo de impuesto medieval sobre la compra y venta de bienes inmuebles, como tierras, casas y otros.

y Comercio se encuentran derivados de la autonomía fiscal de las diferentes entidades de la orden territorial consagrada en los artículos 287° y 338° de la constitución política de Colombia.

En la actualidad los desafíos tributarios en la era digital suponen una gran preocupación a nivel global, de acuerdo con Artana (2023) en el marco del V Encuentro Internacional EAN 2023, dentro de la charla denominada *Cambio de paradigma en la tributación en la era digital*, se abarcaron y discutieron temas centrales que son objeto de la presente investigación como los desafíos tributarios en la era digital y se mencionó la importancia de abordar la normativa relacionada con la tributación de los modelos de negocios digitales, como Google, Apple, Amazon y Facebook. Por otro lado, se describió el proyecto BEPS de la OCDE y el G20, que busca reconocer el poder tributario de las jurisdicciones donde se generan ingresos y valor económico; y se hizo alusión al cambio de paradigma en la tributación internacional con la mención del acuerdo multilateral de la OCDE sobre los dos pilares, que busca distribuir la base imponible mundial y establecer un impuesto mínimo global. También se describió la forma en la que diferentes países han aplicado impuestos a los servicios digitales, y se planteó la propuesta de incluir estos servicios en el impuesto a las ganancias con mayor progresividad. Asimismo, se abordó la incertidumbre en torno a la aprobación del acuerdo y se mencionó la necesidad de medidas unilaterales en países como Argentina. También se resaltó la importancia del proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) promovido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en colaboración con el G20, la CELAC y el CRIC, de acuerdo con lo manifestado el proyecto reconoce la importancia de; “...las jurisdicciones donde se localiza el mercado y los usuarios, así como donde se genera la actividad económica subyacente y el valor. Como resultado, se ha cuestionado el principio de territorialidad, que establece que solo los países donde una empresa tiene una presencia física pueden gravar sus beneficios” (Artana, 2023).

Países como Uruguay en la actualidad ya gravan los servicios de intermediación y los medios audiovisuales, como Netflix y Amazon. Argentina también ha realizado esfuerzos para adaptarse sin embargo estos no han sido suficientes y en la actualidad grava estos servicios a través del impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto país, pero no ha implementado medidas unilaterales como otros países de la región.

En el ordenamiento jurídico colombiano, la tributación territorial se desarrolla dentro de un modelo de descentralización fiscal que reconoce a las entidades territoriales la facultad de administrar determinados tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y la ley. En este contexto, el impuesto de industria y comercio (ICA) constituye una de las principales fuentes de financiación de los municipios y distritos, razón por la cual su regulación y aplicación han sido objeto de amplio desarrollo doctrinal y jurisprudencial en relación con el alcance de la potestad tributaria territorial.

La doctrina ha señalado que la autonomía fiscal de las entidades territoriales no implica una potestad tributaria originaria o ilimitada. Por el contrario, dicha autonomía se ejerce dentro del marco definido por el legislador nacional, particularmente en lo que respecta a los elementos estructurales del tributo. En este sentido, el principio de legalidad tributaria exige que la creación de los impuestos y la definición de sus elementos se encuentren previamente establecidos por la ley (Insignares Gómez, 2015).

En relación con los tributos territoriales, la jurisprudencia constitucional ha desarrollado la doctrina de la “determinabilidad”, según la cual los elementos esenciales del tributo deben estar previstos por el legislador, aunque en algunos casos puedan ser determinados o precisados a partir del contenido normativo del sistema jurídico y de la regulación territorial correspondiente. Este enfoque ha sido analizado por la doctrina reciente como una herramienta para explicar la forma en

que se distribuyen las competencias tributarias entre el Congreso de la República y las entidades territoriales, reconociendo que estas últimas ejercen una potestad tributaria derivada dentro del marco legal previamente definido por el legislador (Romero y Gómez, 2024).

Desde esta perspectiva, uno de los aspectos más debatidos en relación con el impuesto de industria y comercio ha sido el criterio de territorialidad, particularmente en escenarios en los cuales la actividad económica no se desarrolla de manera física en un lugar determinado. Este debate adquiere especial relevancia en el contexto de la economía digital, en la medida en que las transacciones comerciales pueden realizarse a través de plataformas tecnológicas que permiten la intermediación entre comercios y consumidores ubicados en diferentes jurisdicciones territoriales.

La literatura especializada sobre fiscalidad subnacional ha advertido que muchos tributos territoriales fueron diseñados bajo el supuesto de una localización física clara de la actividad económica. Sin embargo, la expansión del comercio electrónico y de los modelos de negocio basados en plataformas digitales ha generado nuevos desafíos para los sistemas fiscales territoriales, particularmente en lo que respecta a la determinación del lugar donde se entiende realizada la actividad gravada. En este sentido, los análisis sobre tributación subnacional desarrollados en el ámbito de organismos internacionales han resaltado la necesidad de adaptar los sistemas tributarios territoriales a las transformaciones de la economía digital y a la creciente desmaterialización de las actividades económicas (Gómez y Jiménez, 2017).

Asimismo, los estudios recientes sobre fiscalidad territorial han destacado que determinadas circunstancias excepcionales pueden generar tensiones adicionales en la distribución de competencias fiscales entre el nivel nacional y el territorial. Por ejemplo, en el análisis de las medidas adoptadas durante los estados de excepción por emergencia económica, se ha señalado que las decisiones adoptadas por el Gobierno nacional pueden tener efectos directos sobre las

finanzas territoriales y sobre la administración de los tributos subnacionales, lo que pone de relieve la necesidad de preservar el equilibrio entre la intervención del nivel central y la autonomía fiscal de las entidades territoriales (Gómez y Romero, 2023).

Desde esta perspectiva, el estudio de la tributación territorial frente al comercio electrónico requiere considerar tanto las normas internas que regulan el impuesto de industria y comercio como los desarrollos doctrinales y comparados que han examinado los desafíos que enfrentan los sistemas fiscales subnacionales en contextos de creciente digitalización de la economía, así como las tensiones existentes entre la autonomía fiscal territorial y los principios constitucionales que rigen el sistema tributario colombiano.

2.2 Marco conceptual

El presente marco conceptual tiene como finalidad definir los términos clave que orientan el desarrollo de la investigación y delimitar el alcance de los conceptos utilizados para garantizar la precisión en su interpretación dentro del análisis del impuesto de industria y comercio en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.

Impuesto de Industria y Comercio (ICA)

Tributo de carácter territorial que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios dentro de la jurisdicción de un municipio o distrito, conforme a lo dispuesto en la normativa colombiana, particularmente la Ley 14 de 1983 y sus modificaciones. Su base gravable está constituida, en términos generales, por los ingresos netos obtenidos por el contribuyente en el desarrollo de dichas actividades.

Territorialidad del impuesto

Principio conforme al cual el impuesto de industria y comercio se causa en la jurisdicción donde se entiende realizada la actividad gravada. Este criterio permite determinar la competencia de las entidades territoriales para exigir el tributo y resulta especialmente relevante en escenarios donde una actividad económica se desarrolla en múltiples lugares.

Hecho generador

Situación definida por la ley cuya realización da origen a la obligación tributaria. En el caso del impuesto de industria y comercio, el hecho generador corresponde a la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de una jurisdicción determinada.

Sujeto pasivo

Persona natural o jurídica obligada al cumplimiento de la obligación tributaria. En el impuesto de industria y comercio, corresponde a quien realiza la actividad gravada y obtiene los ingresos derivados de la misma.

Base gravable

Magnitud económica sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto. En el ICA, generalmente corresponde a los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos por el contribuyente, con las deducciones y exclusiones previstas en la ley.

Plataformas digitales

Infraestructuras tecnológicas que permiten la interacción entre distintos usuarios a través de medios electrónicos, facilitando la realización de actividades económicas como la comercialización de bienes o la prestación de servicios. Estas plataformas pueden operar bajo distintos modelos de negocio, como intermediación o prestación directa de servicios digitales.

Plataformas de intermediación

Tipo de plataforma digital que facilita la interacción entre oferentes y demandantes, sin participar directamente en la producción del bien o servicio. Sus ingresos suelen derivarse de comisiones por las transacciones realizadas a través de la plataforma.

Servicios digitales

Servicios prestados a través de medios electrónicos, caracterizados por su desmaterialización y la ausencia de una infraestructura física tradicional en el lugar donde se consumen. Incluyen, entre otros, servicios de intermediación, *streaming*, *software* y contenidos digitales.

Economía digital

Conjunto de actividades económicas basadas en el uso de tecnologías digitales, que permiten la producción, distribución y consumo de bienes y servicios a través de plataformas tecnológicas, reduciendo las barreras físicas y geográficas tradicionales.

Intermediación digital

Actividad mediante la cual una plataforma tecnológica conecta a oferentes y demandantes de bienes o servicios, facilitando la realización de transacciones económicas sin intervenir directamente en la producción o prestación del bien o servicio final.

Presencia económica significativa

Criterio utilizado para determinar la sujeción tributaria en ausencia de presencia física, basado en la existencia de una interacción económica relevante con usuarios ubicados en una determinada jurisdicción, medida a través de variables como volumen de transacciones, número de usuarios o ingresos generados.

Elusión tributaria

Conducta mediante la cual un contribuyente utiliza mecanismos legales o vacíos normativos para reducir su carga tributaria, sin incurrir necesariamente en una infracción directa de la ley.

Evasión tributaria

Incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la omisión, ocultamiento o declaración inexacta de información relevante, con el fin de evitar el pago de impuestos.

Comercio electrónico

Modalidad de comercio que se realiza a través de medios electrónicos, en la cual la oferta, contratación y, en algunos casos, la entrega de bienes o servicios se realiza mediante plataformas digitales.

2.3 Marco legal

Ahora bien, la historia en Colombia la podemos remontar hacia el año 1826, en donde de acuerdo con el Concepto Sala de Consulta C.E. 499/93 publicado por el Departamento de la Función Pública⁶, el impuesto de Industria y Comercio nace como una contribución industrial⁷ dado que la oficina de Hacienda o fisco tenía que expedir un documento en el cual debía reflejar el pago exigido para poder desarrollar las actividades industriales por parte de quienes la ejercían (C.E., 1993).

Seguidamente por intermedio de la ley 97 de 1913, se dieron autorizaciones especiales a algunos concejos de carácter municipal, entre ellos el concejo municipal de Bogotá, con el fin de

⁶ Departamento de la Función Pública: Entidad Gubernamental responsable de la gestión y administración de la función pública en Colombia.

⁷ Contribución: Tipo de impuesto que se refiere a pagar con el objetivo de financiar una actividad, proyecto o servicio.

crear diversos impuestos, como el Impuesto de patentes sobre carruajes de todas clases y vehículos en general, incluidos los automóviles y velocípedos; sobre establecimientos industriales en que se usen máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina; sobre clubs, teatros, cafés cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquier clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase. Como se puede observar en este punto, se empezó a delegar cierto nivel de autonomía fiscal y administrativa a los órganos legislativos territoriales y por otra parte se empezaron a clasificar de una manera más detallada los sujetos pasivos de este tipo de impuesto llamado “patente”, empezando así a crear impuestos de carácter territorial, permitiéndole a los municipios más grandes de la época tener cierto nivel de descentralización con respecto al nivel central.

Posteriormente la autorización de crear los impuestos relacionados en la ley 97 de 1913 se otorgó a todos los concejos municipales del país, a través de la Ley 84 de 1915, exceptuando el inciso b) del artículo 1° relacionado con Impuesto sobre el consumo de tabaco extranjero, siempre que las Asambleas Departamentales lo hubiesen concedido o les concedieran en lo sucesivo dichas atribuciones.

En el panorama histórico colombiano, nos venimos a encontrar también la ley 14 de 1983, que a la fecha sigue vigente y que cobra gran relevancia en el contexto tributario territorial, puesto que por una parte se fortalecieron los fiscos municipales determinando claramente tres de los cinco elementos de la obligación tributaria, que en la actualidad se encuentran vigentes como lo son el hecho imponible, la base gravable y las tarifas del impuesto de industria y comercio, y por otra parte se vislumbraron los primeros indicios de la autonomía territorial que se configuró con la promulgación de la constitución Política de Colombia en 1991 reflejándola en su artículo 287.

A la par también esta ley pudo definir conceptualmente las actividades de carácter industrial como: “aquellas dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes” (Ley 14 de 1983, art. 34). Las de carácter comercial como: “las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios” (Ley 14 de 1983, art. 35).

De igual forma, las actividades de servicios se definen como:

(...) las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automobiliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho. (Ley 14 de 1983, art.35).

Más adelante en la cronología, mediante Decreto 1333 de 1986, se expide el Código de Régimen Municipal que además de definir la organización y funcionamiento de los municipios,

también define sobre quienes debe recaer el Impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros así:

El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedad de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. (Decreto Ley 1333 de 1986, Art. 195).

Es decir que, a través de este decreto se establece de manera implícita el principio de la territorialidad aplicable a este impuesto, que las entidades territoriales deben seguir para determinar la base gravable dentro de sus territorios.

La ley 49 de 1990 también vendría a referenciar el pago y la territorialidad sobre el impuesto de industria y comercio frente a las actividades del orden industrial, señalando textualmente que:

Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. (Ley 49 de 1990, Art. 77).

Por su parte, la constitución política de Colombia de 1991 trajo consigo los principios rectores que rigen el sistema tributario en Colombia y planteó derroteros para que se cumpliera lo normado en ella, es por tanto imperioso resaltar lo señalado en el artículo 287: “Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley” (Constitución Política de Colombia, Art. 287). De esta manera elevó al

rango constitucional la autonomía territorial, permitiéndole a los Municipios y Departamentos gozar de especial manejo de sus intereses y necesidades tanto administrativas, como tributarias y fiscales.

En tanto, el artículo 338 de la Carta Magna establece que:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo (Constitución Política de Colombia, Art. 338).

De esta forma, se define así los encargados de establecer los impuestos en Colombia en condiciones normales y que si alguno es creado por autoridad diferente a la antes indicada se considera que es violatorio de la constitución, y definiendo por otra parte los cinco elementos de la obligación tributaria fundamentando todo el sistema tributario, en donde a falta de alguno de ellos, el impuesto podría carecer de legalidad.

El principio de legalidad tributaria constituye una de las garantías fundamentales del sistema fiscal, en virtud del cual la creación, modificación o supresión de tributos debe encontrarse previamente definida en la ley. Este principio tiene fundamento en el mencionado artículo de la Constitución Política que establece que únicamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales dentro de sus respectivas competencias. En este sentido, el principio de legalidad busca asegurar que las cargas tributarias se encuentren previamente determinadas por una norma con rango legal, garantizando así la seguridad jurídica de los contribuyentes y limitando el ejercicio del poder tributario del Estado.

Este principio se encuentra estrechamente vinculado con la denominada reserva de ley en materia tributaria, la cual implica que corresponde exclusivamente al legislador establecer los elementos esenciales del tributo (Insignares Gomez, 2006). En este sentido, la reserva de ley puede entenderse como una concreción del principio de legalidad, en la medida en que delimita la competencia normativa para la creación de obligaciones tributarias y establece un marco de actuación para las autoridades fiscales.

De esta manera, ambos principios operan de forma complementaria para garantizar la seguridad jurídica y la protección del contribuyente frente al poder tributario del Estado. La jurisprudencia constitucional ha reiterado que el principio de legalidad y la reserva de ley constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria, en tanto aseguran que la imposición de tributos se realice dentro de un marco normativo previamente definido por el legislador y conforme a los parámetros establecidos por la Constitución (Corte Constitucional, 2003; Corte Constitucional, 2015).

De igual forma, el artículo 363 de la constitución señala: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” (Constitución Política de Colombia, Art. 363), estableciendo así los principios esenciales del sistema tributario en nuestro país, los cuales son preceptos básicos, que se deben tener en cuenta al momento de crear un nuevo impuesto, con el fin de garantizar unas condiciones básicas para garantizar los derechos fundamentales de todos los ciudadanos, del derecho a la defensa, contradicción y el debido proceso. Estos principios, junto con la autonomía territorial prevista en los artículos 287 y 294 de la Constitución, constituyen el fundamento constitucional que orienta la potestad tributaria de los entes locales y garantizan que las entidades territoriales puedan ejercer su autonomía fiscal en armonía con los fines del Estado social de derecho.

La Corte Constitucional, por su parte, ha señalado reiteradamente que la legalidad tributaria y la autonomía territorial son pilares esenciales para asegurar la seguridad jurídica y la justicia fiscal en el ámbito local. En la Sentencia C-517 de 2004, la Corte precisó que la potestad tributaria territorial debe ejercerse dentro de los límites de la Constitución y la ley, garantizando proporcionalidad y capacidad contributiva. De igual manera, en la Sentencia C-155 de 2003, se destacó que la autonomía fiscal de los municipios y distritos no puede ser arbitraria, sino que debe estar sustentada en criterios objetivos que eviten cargas desproporcionadas entre contribuyentes.

En este sentido, la economía digital exige reinterpretar dichos principios, dado que la desmaterialización de las actividades económicas y la ausencia de presencia física desafían los parámetros tradicionales de territorialidad. La jurisprudencia constitucional ha advertido que la potestad tributaria territorial debe adaptarse a nuevas realidades económicas, garantizando igualdad entre contribuyentes locales y plataformas globales.

En el contexto normativo se desprende además la ley 136 de 1994, sumamente importante dado que permitió consolidar y fortalecer todo lo relacionado con la autonomía territorial de cara al contexto político y administrativo, y lo más importante en relación con esta investigación es el otorgamiento de competencias en materia tributaria, para que los concejos pudieran establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, de conformidad con la ley, de acuerdo con el numeral 6 del artículo 32.

Es importante manifestar que a medida que se fue desarrollando la globalización, las plataformas digitales de comercio electrónico, también empezaron a trascender de manera vertiginosa las compras de bienes y servicios virtuales, trayendo consigo la necesidad de adaptar normativa, que pudiera de alguna manera reglamentar e introducir al sistema tributario Colombiano, todo lo necesario para instaurar la carga impositiva que conllevara las actividades en este sector de la economía, es por ello que con la Ley 527 de 1999 desarrollada por el decreto 4487 de 2009 y reglamentada parcialmente por el Decreto 1747 de 2000, se brindaron los lineamientos en cuanto al acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y además se establecieron las entidades de certificación. De igual forma, la ley 1480 de 2011 comprende el estatuto del consumidor del comercio electrónico, en donde la Superintendencia de Industria y Comercio es la responsable de velar por que se cumpla los derechos de los consumidores.

El observatorio *e-commerce* del Ministerio de las Tecnologías de la información y las Comunicaciones – TIC manifiesta en la sección de preguntas del ABC del *e-commerce*:

- “(...) Respecto a las empresas que se dedican a vender productos por Internet como tiendas virtuales, portales de compras (*marketplaces*), grandes superficies que venden al por menor, entre otras, sus actividades se rigen por las leyes que regulan el respectivo producto

o servicio que venden, aclarando no se requiere de ningún permiso especial para crear un Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren;

- Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida;
- Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía;
- En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones. (Ley 1819 de 2016, Art, 343, numeral 2).

portal de compras por Internet, más allá de los permisos generales establecidos para cualquier establecimiento de comercio (bajo las regulación del Código de Comercio y del Código Civil) (Ecommerce, 2021).

En la actualidad a nivel normativo frente a las plataformas digitales de comercio electrónico podemos referenciar el numeral 2 del artículo 343 de la ley 1819 de 2016 relacionado con la territorialidad del impuesto de industria y comercio respecto de las reglas que se deben tener en cuenta en la actividad comercial electrónica las cuales se señalan a continuación y de las cuales se pueden destacar los literales b y c, que se encuentran íntimamente relacionadas con el estudio en cuestión:

En la actividad comercial se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

De acuerdo con el concepto de la Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, frente a la consulta relacionada con la sujeción pasiva del impuesto de Industria y Comercio de las personas, empresas y entidades que utilizan los modelos de negocios de la economía digital dentro de determinada jurisdicción, refiere entre otros que:

Podría considerarse que al enmarcarse en la definición de actividades de servicios del artículo 344 de la Ley 1819 de 2019, estas actividades serían gravadas con el impuesto de industria y comercio, en el municipio o distrito en donde el proveedor realice sus actividades, en donde se encuentre la central o lugar donde se ubiquen los equipos, los técnicos, tecnólogos o profesionales que soportan la existencia y funcionamiento de la plataforma. Sin embargo, por tratarse del uso de medios electrónicos, de nuevas tecnologías, no resulta fácil determinar el lugar donde el proveedor de la plataforma digital realiza la actividad gravada. Particularmente cuando el acceso a dichos servicios se hace desde cualquier lugar del mundo con conectividad y cobertura y la ubicación del proveedor puede ser cualquier lugar del mundo o podría incluso carecer de una ubicación física específica. (DAF, Concepto 34362 de 2022).

Como se puede observar en la respuesta a la consulta, sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico, para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁸ no es claro cómo se puede determinar el impuesto mencionado en cada una de las jurisdicciones en este tipo de plataformas, lo que nos permite inferir que hace falta regulación específica al respecto.

⁸ MHCP: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, entidad gubernamental encargada de la gestión de las finanzas públicas y la política fiscal del país.

A nivel internacional, la OCDE (2019) ha propuesto la noción de “presencia económica significativa” como criterio para superar las limitaciones de la territorialidad basada exclusivamente en la presencia física. Este estándar permite gravar actividades digitales que generan valor dentro de una jurisdicción, aun sin establecimiento permanente. Así, la articulación entre principios constitucionales, jurisprudencia nacional y estándares internacionales ofrece un marco interpretativo más coherente para la aplicación del ICA en escenarios digitales, garantizando que la tributación territorial responda a los retos de la economía contemporánea y preserve la equidad fiscal frente a los nuevos modelos de negocio.

Después de analizados todos estos documentos podemos concluir que el impuesto de industria y comercio ha surtido algunas modificaciones a lo largo de la historia a través de las diferentes culturas y sociedades donde se ha establecido algún tipo de impuesto que grave la comercialización, la industria y los servicios, en Colombia es un impuesto que tiene gran trayectoria dentro del ordenamiento jurídico nacional, no obstante en nuestro país su normatividad origen sigue vigente desde su acogimiento, con más de 40 años desde 1983, en donde recientemente con la globalización y auge de las prestación de servicios y la comercialización de productos de manera virtual, se ha intentado establecer nueva normatividad específica que permita a las administraciones tributarias territoriales establecer la territorialidad de este impuesto en cada uno de los municipios, dando algunas pautas y reglas frente a ello.

2.4 Estado del arte

Uno de los estudios relacionados con la investigación que podemos encontrar actualmente en Colombia es el realizado por Ramón Andrés de Los Ríos Rodríguez denominado *El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio en la*

ciudad de Medellín. Una mirada constitucional bajo el análisis de ponderación, el cual buscaba determinar si la ley 1819 de 2016 que fue expedida con el fin de reglamentar los conflictos de doble imposición del impuesto de industria y comercio aplicado específicamente en el Municipio de Medellín reglamentada mediante el Acuerdo 066 de 2017 había dado mayor claridad a la territorialidad de este impuesto en este municipio (Rodríguez, 2019). Estableció como conclusión principal de su investigación que:

A partir del análisis de ponderación, frente al aspecto espacial de los tributos territoriales, se puede concluir que deberá ser un elemento reservado al legislador, dada su trascendencia y conexión con principios, como la equidad, la igualdad, la unidad, la confianza legítima, entre otros, los cuales dan coherencia al ordenamiento jurídico, pues en caso de liberar la determinación de este aspecto a las entidades territoriales, sería latente la vulneración a múltiples principios constitucionales, con la única justificación de salvaguardar la autonomía territorial, lo cual no es razonable. Por ende, desde nuestra óptica, se concluye que solo el legislador podrá regular este elemento. (Rodríguez, 2019, p. 119).

Por otra parte después de realizar una investigación acuciosa de otros trabajos relacionados con la situación problema de la actual investigación se encontró el denominado *Territorialidad en el impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios informáticos en los municipios Medellín, Cali y Bogotá D.C.* desarrollado por las estudiantes de la Especialización en Gerencia Tributaria de la Universidad Piloto de Colombia Angie Gineth Ramírez Jiménez y Yennyfer Patricia Rodríguez Aguazaco y cuyo objetivo principal era: “Establecer como se debe determinar la territorialidad, en el impuesto de industria y comercio para las empresas que prestan servicios informáticos, en los municipios de Medellín y Cali y Bogotá” (Jiménez y Rodríguez, S.F.).

En este trabajo, una de sus principales conclusiones es que con el objetivo determinar la territorialidad del impuesto de industria y comercio, al momento de ejecutar una actividad de servicio se debe determinar el lugar en la cual se presenta la realización del hecho imponible, es decir, donde se lleva a cabo o se realiza la actividad de la prestación del servicio, independiente del lugar en donde se celebre el contrato o se efectuó el pago, situación aclarada por el consejo de estado en la sentencia 22 de junio de 1990, al declarar nulo el parágrafo 4o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983.

Por otra parte, encontramos el trabajo denominado *La territorialidad y su manejo en el impuesto de industria y comercio* desarrollado por Catalina Moreno Ramírez a través de la Universidad Libre de Colombia y que buscaba mostrar desde la Ley 1819 de 2016 si realmente en los diferentes municipios se considera la aplicación de la ley nacional en la presentación de las declaraciones, este trabajo se desarrolla realizando una revisión de los estatutos municipales de Cartagena, Sincelejo y Barranquilla validando si cada uno de estos cumplían con la aplicabilidad de la normatividad nacional de cara a la territorialidad de este impuesto, concluyendo que en la revisión realizada a estos tres estatutos municipales, los mismos cumplían con la debida actualización de cara a la Ley 1819 de 2016 y a través de los mismos se permitía la correctas liquidación de este impuesto a través de sus formularios (Ramírez, 2023).

3. Método

3.1 Tipo de investigación

La presente investigación es de tipo cualitativo del orden jurídico dogmático-jurídico y socio jurídico complementario, fundamentado en lo descriptivo, analítico y crítico. Orientado a

vislumbrar y examinar el marco normativo aplicable en materia de impuesto de industria y comercio de las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá, abordado desde la perspectiva sistémica de las normas, doctrinas y jurisprudencia, que permitan identificar los vacíos normativos existentes y que a su vez contribuyan a plantear criterios, que permitan a la entidad tributaria territorial determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.

3.2 Método de la investigación

En la presente investigación se usará el método lógico-deductivo, método ampliamente desarrollado dentro de las ciencias jurídicas, cuyo análisis parte de los principios generales y normas existentes para poder determinar las propias conclusiones particulares que pueden ser aplicadas a diversas situaciones puntuales. En tal sentido es importante indicar que este método se acomoda al objetivo del presente caso de investigación al encontrarse relacionado con la interpretación crítica respecto del sistema normativo tributario, de las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá.

3.3 Enfoque metodológico

Con el fin de dar cumplimiento a los objetivos específicos el enfoque que se desarrollará en la presente investigación será del orden teórico – analítico, teniendo en cuenta que se espera realizar un estudio y análisis minucioso de las fuentes primarias, tales como el marco normativo aplicable a la territorialidad del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá, que comprenderá leyes, decretos, resoluciones y demás doctrina relacionada con el tema en cuestión, estableciendo el contexto jurídico y tributario que hoy en día

es objeto de estudio y cuestionamientos en los diferentes escenarios de las administraciones tributarias territoriales.

De lo anterior se espera encontrar las principales dificultades a nivel normativo que posibilitan la elusión y evasión del impuesto de industria y comercio por parte de las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá, con el fin de establecer los criterios para determinar la territorialidad de las empresas con presencia económica significativa en el contexto de la economía digital.

3.4 Técnicas de recolección y análisis de la información

Para el desarrollo de la presente investigación, la recolección y análisis de la información se fundamentó en una estrategia de revisión documental y bibliográfica, orientada a la identificación, análisis y sistematización de fuentes normativas, jurisprudenciales, doctrinales y técnicas relacionadas con el impuesto de industria y comercio y su aplicación en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico.

Inicialmente, se contempló la utilización de mecanismos de acceso a la información pública, mediante la formulación de derechos de petición dirigidos a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, con el propósito de obtener información específica sobre el número de empresas vinculadas al comercio electrónico que tributan por concepto de impuesto de industria y comercio en la ciudad. No obstante, dichas solicitudes no arrojaron resultados útiles para los fines de la investigación.

De acuerdo con lo anterior, la investigación se centró exclusivamente en el análisis de fuentes secundarias, incluyendo normativa vigente, pronunciamientos jurisprudenciales del Consejo de Estado y la Corte Constitucional, doctrina administrativa, estudios técnicos y

documentos académicos relacionados con la tributación de la economía digital. De manera complementaria, se realizó la revisión de información disponible en fuentes institucionales, como informes y publicaciones de entidades nacionales e internacionales, que abordan todo lo relacionado con el comercio electrónico y sus implicaciones tributarias.

Las fuentes recopiladas fueron organizadas y clasificadas de acuerdo con su relevancia y pertinencia frente a los objetivos de la investigación, permitiendo estructurar un análisis cualitativo orientado a identificar los principales vacíos normativos, las características económicas y jurídicas de las plataformas digitales y los desafíos asociados a la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Este enfoque metodológico permitió, a partir de la interpretación sistemática de las fuentes analizadas, formular criterios jurídicos y operativos que contribuyen a una mejor comprensión y aplicación del impuesto en el contexto de la economía digital, sin depender de información primaria que, en la práctica, presenta restricciones de acceso o disponibilidad.

4.Resultados

4.1 Capítulo I. Análisis del marco normativo

4.1.1 Marco normativo del Impuesto de industria y comercio aplicable en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá

El impuesto de Industria y Comercio representa uno de los tributos con carácter municipal más importante en el marco del sistema fiscal territorial colombiano que grava todas aquellas actividades industriales, comerciales o de servicios ejercidas por personas naturales o jurídicas, de

manera permanente u ocasional, dentro de una determinada jurisdicción ya sea municipio o distrito, con o sin establecimiento de comercio.

El impuesto de industria y comercio (ICA) es un tributo de carácter territorial que grava la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la jurisdicción de un municipio o distrito. Su configuración normativa se consolidó principalmente a partir de la Ley 14 de 1983, norma mediante la cual se fortalecieron los fiscos territoriales y se establecieron reglas generales para este impuesto, posteriormente compiladas en el Decreto Ley 1333 de 1986. De acuerdo con estas disposiciones, el impuesto recae sobre el ejercicio de actividades económicas realizadas dentro del territorio municipal, por lo cual, su carácter territorial constituye uno de los criterios determinantes para la configuración del hecho generador del tributo (Ley 14 de 1983; Decreto Ley 1333 de 1986, art. 195).

Ahora bien, sobre sus elementos estructurales, la normativa establece que son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en la respectiva jurisdicción municipal. Asimismo, la base gravable del impuesto está constituida, en términos generales, por el promedio mensual de los ingresos brutos obtenidos durante el período gravable por el desarrollo de dichas actividades, excluyendo los conceptos expresamente señalados por la ley. De esta manera, el ICA se configura como un tributo que grava el ejercicio de la actividad económica a partir de los ingresos derivados de esta, lo que refuerza la importancia del criterio de territorialidad para determinar la potestad tributaria de los municipios (Decreto Ley 1333 de 1986, arts. 195–196).

Para el caso de las plataformas digitales de comercio electrónico, la base gravable del impuesto de ICA recae sobre los ingresos que se generen por la intermediación, comercialización o prestación de servicios a través de los diferentes medios digitales y que esta sea realizada en

Bogotá, de conformidad con la normatividad dispuesta por la legislación nacional y aplicable con la normativa acogida en el orden distrital.

Ahora bien, en términos normativos, el impuesto de Industria y Comercio aplicable a las plataformas digitales de comercio electrónico se encuentran señaladas principalmente en las Leyes 14 de 1983 y 1819 de 2016, el Decreto Ley 1333 del año 1986, y a nivel distrital se encuentra fundamentado en el Decreto 352 de 2002 y en los acuerdos que regulan las tarifas, las bases gravables y las obligaciones formales. Estas normas señalan que la base gravable está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos por el responsable del impuesto en el respectivo período, lo que resulta muy importante para los modelos de negocio basados en plataformas digitales que perciben ingresos por intermediación o prestación de servicios en línea en la jurisdicción de Bogotá.

Por su parte la Ley 1819 de 2016 fijó criterios de territorialidad para el impuesto de ICA, regulando que el impuesto se causa en el municipio donde se realiza la actividad gravada, ajustando la normativa a las particularidades para el *E-commerce*, para actividades como ventas por internet, televentas y ventas electrónicas. Para las transacciones de comercio digital, el precepto legal dispone que las ventas directas al usuario final realizadas mediante correo, catálogos, compras en línea y otros métodos comparables se entienden gravadas en el municipio correspondiente al lugar de despacho de la mercancía, lo que exige identificar el sitio desde el cual se envían los bienes o se presta efectivamente el servicio con el fin de establecer si surge la obligación tributaria frente al Distrito de Bogotá.

4.1.2 Definiciones del Impuesto de Industria y comercio y su aplicación en las plataformas digitales de comercio electrónico

Considerando el escenario actual de las plataformas digitales de comercio electrónico, la aplicación de este impuesto ha demandado interpretaciones exhaustivas por parte de los entes territoriales, debido a que las actividades del orden comercial y de servicios que anteriormente se desarrollaban de forma tangible en un área geográfica definida ahora se ejecutan a través de estructuras digitales, soportes informáticos, plataformas de red y en general todos los sistemas de conexión digital; esto es, las plataformas como los *Marketplaces*, las aplicaciones de entrega, los servicios digitales por suscripción y aquellas que permiten realizar transacciones en línea, que desarrollan actividades que, aun sin tener una sede física en el Distrito Capital, producen ingresos provenientes de los usuarios, operaciones y servicios que se llevan a cabo en la jurisdicción de Bogotá.

Es por ello por lo que, desde el ámbito jurídico, el ICA se define como un impuesto municipal o distrital que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, independientemente de cuál sea el medio a través del cual se ejecuten, siempre que se desarrollen en la jurisdicción del respectivo ente territorial. Para el caso de Bogotá, el sujeto pasivo es la persona natural, jurídica o sociedad de hecho que materializa el hecho generador, en tanto que el Distrito Capital actúa como sujeto activo con atribuciones para administrar, fiscalizar, liquidar y recaudar el tributo dentro del territorio.

En relación con la materia imponible, se entiende por actividad comercial aquella que está orientada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, así como las demás operaciones previamente definidas como comerciales por el Código de Comercio, salvo que se clasifiquen como industriales o de servicios. Las plataformas digitales de comercio electrónico

pueden enmarcarse, de acuerdo con su modelo de operación, como empresas dedicadas a las actividades de servicios (intermediación, mantenimiento de la plataforma, procesamiento de pagos) o de actividades comerciales (compraventa directa de bienes), lo que repercute en la clasificación de la actividad económica, en la tarifa aplicable y en el cálculo o determinación de la base gravable del ICA en Bogotá.

En el contexto de la territorialidad del impuesto de industria y comercio, la sección cuarta del consejo de estado a través de sentencia 23304 del 12 de marzo de 2020 (Consejo de Estado, M.P. Stella Jeanette Carvajal Basto, 2020), con ponencia del magistrado Stella Jeannette Carvajal, señaló: “Concretamente, frente a la territorialidad en la causación del impuesto de industria y comercio en la realización de actividades comerciales, la Sección ha indicado que “el lugar donde se realiza la actividad comercial de venta de bienes es aquel donde se concretan los elementos esenciales del contrato, esto es, el precio (y dentro de este, la forma de pago) y la cosa que se vende, independientemente del lugar donde se hagan los pedidos” .

De igual forma, esta Corporación ha manifestado “que el destino de las mercancías o el lugar donde se suscribe el contrato de compraventa no son factores determinantes para establecer dónde se ejerce la actividad comercial”.

El principal reto para las administraciones tributarias territoriales para la aplicación del Impuesto de Industria y comercio a través de los mecanismos de plataformas digitales es la determinación del lugar donde se entiende realizada efectivamente la actividad gravada con este impuesto cuando la transacción se realiza a través de medios electrónicos, sin presencia física del contribuyente en la jurisdicción. En respuesta a este dilema como se señaló en la anterior sentencia la jurisdicción contencioso administrativa se ha pronunciado estableciendo que se debe atender a lugar donde se fijan elementos esenciales del perfeccionamiento de la venta como lo son el precio,

la forma de pago y la cosa vendida, y en el caso de suscripciones a plataformas digitales el servicio se entiende efectivamente prestado en la ubicación del usuario, elementos que permiten que se configuren las obligaciones tributarias a cargo de las plataformas digitales frente a la administración del Distrito de Bogotá.

En este contexto, la doctrina y jurisprudencia colombiana han señalado que los ingresos generados a través de plataformas digitales se constituyen un hecho generador del impuesto de industria y comercio, a pesar de que estas no cuentan con un establecimiento de comercio como en el modelo tradicional, esto no los excluye de ser sujetos pasivos de este impuesto. Las plataformas digitales, en tanto actúan como intermediarias que gestionan y monetizan las transacciones, pueden ser consideradas sujetos pasivos o responsables del impuesto de Industria y Comercio, dependiendo de su rol específico dentro del flujo económico de la transacción y la jurisdicción donde opere.

En el caso de las plataformas que actúan como intermediarias entre un comprador y un vendedor, igualmente se entiende que lo que configura es la prestación de un servicio en este caso el de intermediación que igual se encuentra gravado con el impuesto del ICA en la jurisdicción donde se considere prestado el servicio.

Por otra parte, cuando las plataformas se dedican directamente a la compra y venta de artículos de manera directa, esta plataforma tecnológica igualmente es sujeto de impuesto de industria y comercio en este caso por una actividad de comercial y debe aplicar las correspondientes tarifas por este concepto.

Además, en sentencias recientes la Corte Constitucional, ha reconocido el papel activo de las plataformas tecnológicas en las transacciones económicas en la era digital, estableciendo bases jurídicas que sustentan las obligaciones tributarias de estas plataformas como lo reconoce a través

de la sentencia T-453 de 2024 (Corte Constitucional, M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar, 2024). Para la aplicación del ICA en el entorno digital en el cual nos encontramos actualmente exige a la administración territorial integrar las reglas de territorialidad de acuerdo con las características jurídicas de las operaciones en línea en el Distrito Capital, esto supone identificar la naturaleza comercial o de servicios de su modelo de negocio, definir los ingresos que conforman la base gravable y verificar las obligaciones formales como inscripción, declaración y pago ante la administración tributaria distrital.

4.1.3 Contexto histórico del Impuesto de Industria y Comercio y su relación con las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá

La evolución normativa del impuesto de industria y comercio en Colombia se encuentra estrechamente vinculada al fortalecimiento de la autonomía fiscal de las entidades territoriales. Uno de los hitos más relevantes en este proceso fue la expedición de la Ley 14 de 1983, mediante la cual se establecieron reglas orientadas a fortalecer los fiscos municipales y a unificar los criterios generales para la aplicación del tributo. Esta norma definió los elementos esenciales del impuesto que ya se han mencionado y precisó que el gravamen recaía sobre la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la jurisdicción de los municipios y distritos, consolidando así su carácter territorial y su importancia como fuente de financiación local (Ley 14 de 1983).

Posteriormente, estas disposiciones fueron recopiladas en el Decreto Ley 1333 de 1986, conocido como el Código de Régimen Municipal, el cual sistematizó las normas relativas al impuesto de industria y comercio. En particular, el artículo 195 estableció que el tributo recae sobre todas las actividades industriales, comerciales o de servicios que se ejerzan o realicen en las

respectivas jurisdicciones municipales, lo que reafirma el papel del criterio territorial en la determinación de la potestad tributaria de las entidades locales. De esta manera, la normativa consolidó un modelo en el que el impuesto se configura como un gravamen asociado al ejercicio de actividades económicas dentro de un espacio territorial determinado, aspecto que resulta central para el análisis de los problemas jurídicos derivados de nuevas formas de comercio mediadas por tecnologías digitales (Decreto Ley 1333 de 1986).

En el ámbito distrital, estas disposiciones han sido desarrolladas a través de la regulación expedida por el Distrito Capital de Bogotá, particularmente mediante acuerdos del Concejo Distrital que han definido los elementos específicos del tributo dentro de la jurisdicción del Distrito. En este contexto, Bogotá ha adoptado normas orientadas a regular la administración, determinación y recaudo del impuesto de industria y comercio, ajustando su aplicación a las dinámicas económicas propias de la ciudad. Como se expone en el apartado anterior dedicado al contexto histórico, la evolución normativa distrital refleja el esfuerzo por adaptar el tributo a las transformaciones del entorno económico urbano, incluidas aquellas relacionadas con el crecimiento del comercio electrónico y de las plataformas digitales de intermediación.

Este impuesto de carácter territorial es, por lo tanto, uno de los pilares de la tributación de los municipios, la importancia de este impuesto en los ingresos directos de los municipios va muy en función de la concentración de actividades industriales y comerciales, en el caso particular de Bogotá representa cerca de la mitad de sus ingresos tributarios según cifras de la secretaria de Hacienda Distrital para el año 2024 (Ministerio de Hacienda Y Credito Publico, 2024).

El Impuesto de Industria y Comercio (ICA) se origina en tributos del orden municipal cuyo propósito es regular y recaudar por la realización de actividades comerciales y de servicios dentro de una jurisdicción municipal o distrital, transformándose más tarde en un gravamen sistemático

que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios basado en los ingresos obtenidos en cada municipio. Para el caso de Bogotá, el sistema tributario actual se consolida en principio con la creación de la Secretaría de Hacienda en 1926 a través de la ley 72 del mismo año y, más adelante, con el Decreto Ley 1421 de 1993, que permitió al Distrito Capital hacer uso de sus atribuciones para introducir tarifas y reglas propias del impuesto de industria y comercio (ICA), lo que permitiría un ajuste gradual del impuesto a los cambios económicos de la ciudad.

A partir de la segunda mitad del siglo XX y principalmente desde la década de 1970, el Concejo de Bogotá expidió diversos acuerdos a través de los cuales se estructuró de manera más ordenada el impuesto de industria y comercio (ICA), estableciendo las actividades gravadas, bases y tarifas, y fortaleciendo el principio de la territorialidad del tributo, originalmente concebido para actividades presenciales desarrolladas en establecimientos de comercio físicos ubicados en el Distrito. Esta estructura legal, si bien era apta para un entorno económico mayoritariamente físico, provocó conflictos de interpretación al surgir nuevas formas de prestación de servicios y de comercialización de bienes apoyadas en tecnologías de la información, que no necesitan de una ubicación física en el territorio sin embargo generan ingresos relacionados con compradores ubicados en Bogotá.

Con el fortalecimiento del comercio electrónico y de las plataformas digitales a partir de finales de los años noventa y comienzos de los años 2000, el poder legislativo del país y las administraciones tributarias locales comienzan a revisar los parámetros de obligatoriedad y territorialidad del ICA respecto a las actividades comerciales sin presencia física, donde la comunicación entre vendedor y comprador se lleva a cabo por medio de plataformas virtuales, aplicaciones o mercados en línea. En este escenario, modificaciones legislativas como la

introducida por Ley 1819 de 2016 y desarrollos doctrinales y jurisprudenciales han influido en la comprensión de la carga impositiva relacionada con el impuesto de industria y comercio (ICA) por todas aquellas actividades realizadas a través de las tecnologías de la información y las comunicaciones, estableciendo que la ejecución de actividades del orden comercial y de prestación de servicios a través de las plataformas digitales también se encuentran gravadas en el territorio donde se desarrolle la actividad o donde se localice los consumidores y/o clientes.

Es por ello por lo que, para el caso de Bogotá, este cambio implica la aceptación de las plataformas de comercio electrónico tanto nacionales como extranjeras cuyas operaciones se encuentren orientadas a consumidores del Distrito capital como posibles sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio (ICA) cuando realizan actividades industriales, comerciales o de servicios en la correspondiente jurisdicción, aunque carezcan de establecimiento físico. Es por ello que la administración tributaria distrital se ha visto avocada a ajustar el marco mediante acuerdos, decretos y resoluciones que actualizan la clasificación de actividades económicas, estableciendo la obligación de reportar la información de terceros y precisando los deberes formales, con el objetivo de minimizar los limitantes de control originados de la economía digital y con ello asegurar el efectivo recaudo del impuesto respecto de los nuevos modelos de negocio fundamentados en intermediación, *marketplaces* y prestación de servicios digitales.

Desde el contexto histórico, el impuesto de Industria y Comercio (ICA) en Bogotá ha ido fluyendo de un impuesto que se encontraba asociado al uso de una infraestructura física a un impuesto en donde las actividades gravadas, se encuentran hoy en día ligadas al uso de plataformas digitales, las cuales son propias del comercio electrónico, es por ello que la actualización más reciente se dio con el Acuerdo 780 de 2020, específicamente en el artículo 7 vigente desde el 2022, en donde se implementa un nuevo esquema en cuanto a la imposición de una tarifa en el Impuesto

de Industria y Comercio para el servicio de pedido, compra, distribución y entrega de productos a través de plataformas o aplicaciones de contacto y que utilizan una red de domiciliarios.

Esta evolución a nivel normativo y doctrinal es muy relevante, dado que es indispensable para comprender el desarrollo sostenido y acelerado que ha tenido las actividades de la economía digital gravadas bajo el marco del impuesto de industria y comercio. A pesar de que el desarrollo normativo del impuesto de industria y comercio ha permitido consolidar sus elementos estructurales y fortalecer la capacidad fiscal de los municipios y distritos, uno de los aspectos que ha generado mayores debates jurídicos es la determinación del lugar donde se entiende realizada la actividad gravada.

Dado que el tributo se encuentra estrechamente vinculado al ejercicio de actividades económicas dentro de una determinada jurisdicción territorial, la identificación del municipio competente para gravar dichas actividades adquiere una importancia central en su aplicación práctica. Esta cuestión resulta especialmente relevante en contextos económicos contemporáneos caracterizados por la expansión del comercio electrónico y de las plataformas digitales, en los cuales las operaciones económicas pueden involucrar múltiples lugares de ejecución o intermediación. En este sentido, el análisis del criterio de territorialidad del impuesto de industria y comercio se convierte en un elemento fundamental para comprender los desafíos que enfrenta su aplicación en escenarios de economía digital.

4.1.4 Criterios de Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico

En el caso del impuesto de industria y comercio, la determinación del elemento territorial se ha vinculado tradicionalmente con el lugar donde se desarrolla la actividad económica que

genera los ingresos gravados. No obstante, la aplicación de este criterio exige, como presupuesto previo, la correcta identificación de la naturaleza de la actividad económica desarrollada, particularmente en la distinción entre la comercialización de bienes y la prestación de servicios. Esta diferenciación resulta fundamental, en la medida en que los criterios de territorialidad aplicables pueden variar dependiendo de la clasificación de la actividad.

En efecto, tratándose de actividades comerciales asociadas a la venta de bienes, el análisis territorial ha estado tradicionalmente ligado a elementos materiales como el lugar donde se perfecciona la venta o donde se realiza la entrega del bien. Este enfoque se ve reflejado en la evolución normativa del tributo, particularmente con la expedición de la Ley 1819 de 2016, que introdujo reglas específicas para operaciones de comercio electrónico, reforzando criterios asociados al despacho o entrega de los bienes como elementos determinantes para la causación del impuesto.

Por el contrario, en el caso de la prestación de servicios, el criterio de territorialidad no puede fundamentarse exclusivamente en elementos físicos, sino que debe atender al lugar donde se entiende prestado o ejecutado el servicio. Esta distinción adquiere especial relevancia en el contexto de las plataformas digitales, en las cuales, en la mayoría de los casos, la actividad desarrollada no corresponde a una compraventa directa de bienes, sino a la prestación de servicios de intermediación entre oferentes y demandantes. En estos escenarios, la plataforma no comercializa bienes propios, sino que facilita la interacción entre terceros, gestiona transacciones o provee infraestructura tecnológica, lo cual implica que los ingresos que percibe —generalmente comisiones— deben ser analizados bajo la lógica de actividades de servicios.

Esta precisión conceptual resulta determinante para la correcta aplicación del criterio de territorialidad, en la medida en que evita trasladar de manera automática reglas diseñadas para la

comercialización de bienes a modelos de negocio caracterizados por la intermediación digital. En consecuencia, en el análisis de plataformas digitales de comercio electrónico, la territorialidad del impuesto de industria y comercio debe construirse a partir de criterios propios de la prestación de servicios, tales como el lugar de ejecución del servicio o la ubicación del usuario que se beneficia de este.

Desde una perspectiva histórica, la territorialidad del impuesto de industria y comercio ha experimentado una evolución normativa significativa desde sus primeras manifestaciones en el siglo XIX, pasando por desarrollos como la Ley 14 de 1983, hasta llegar a la regulación actual. Esta evolución ha consolidado el carácter territorial del tributo, reconociendo a los municipios como titulares de este cuando las actividades económicas se desarrollan dentro de sus respectivas jurisdicciones.

La Ley 14 de 1983 marcó un hito en la configuración del impuesto, al establecer como principio que este se genera en el lugar donde se realiza la actividad gravada, independientemente de la ubicación de la sede principal de la empresa. No obstante, la amplitud de esta formulación, que incluye actividades realizadas de manera directa e indirecta, así como con o sin establecimiento de comercio, generó dificultades interpretativas, especialmente en escenarios en los que una misma actividad económica podía desplegarse en múltiples territorios.

Con posterioridad, la Ley 1819 de 2016 introdujo modificaciones relevantes al régimen de territorialidad mediante la incorporación del artículo 343 al ordenamiento jurídico, con el propósito de actualizar las reglas de causación del impuesto frente a las transformaciones de la actividad económica, incluyendo el comercio electrónico y la prestación de servicios a través de medios digitales. Esta norma estableció que el impuesto se causa a favor del municipio en el cual se realice

la actividad gravada, desarrollando reglas específicas para distintos sectores económicos, entre ellos las actividades comerciales y de servicios.

En relación con las actividades comerciales, el artículo 343 introdujo criterios diferenciados para determinar la territorialidad en función de la forma en que se realiza la operación, mientras que en el caso de los servicios se establecieron reglas orientadas a identificar el lugar de prestación. Esta diferenciación normativa refuerza la necesidad de distinguir entre ambos tipos de actividades, particularmente en el contexto de las plataformas digitales, donde dicha clasificación no siempre resulta evidente.

La constitucionalidad de estas disposiciones fue analizada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-056 de 2019, en la cual se reiteró que el criterio rector para la determinación del impuesto es el lugar donde se realiza materialmente la actividad gravada. En este sentido, la Corte señaló que los contribuyentes deben cumplir sus obligaciones tributarias en cada uno de los municipios en los que desarrollen actividades económicas, en proporción a la realización de los actos gravados, lo cual reafirma el carácter territorial del impuesto y su aplicación diferenciada según el lugar de ejecución de la actividad.

Estas discusiones adquieren una especial complejidad en el contexto de la economía digital, en la que las transacciones pueden involucrar simultáneamente múltiples jurisdicciones, como el lugar donde se encuentra el prestador del servicio, el usuario de la plataforma y la infraestructura tecnológica utilizada. En este escenario, la aplicación de los criterios tradicionales de territorialidad enfrenta importantes desafíos, particularmente cuando se trata de actividades desmaterializadas que no requieren presencia física en el territorio.

En el caso de Bogotá, como distrito especial, se ha reconocido la necesidad de adaptar la interpretación del impuesto de industria y comercio a estas nuevas realidades económicas, en la

medida en que las plataformas digitales generan un impacto económico significativo en la ciudad, aun sin contar con establecimientos físicos tradicionales. No obstante, la determinación de la “realización” de la actividad en entornos digitales continúa siendo un punto de debate, especialmente en lo que respecta a la identificación del lugar donde se entiende prestado el servicio.

La doctrina administrativa de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá ha precisado que el impuesto de industria y comercio se causa por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, independientemente de la existencia de un establecimiento de comercio. En este sentido, el Concepto 1244 de 2017 señala que el elemento determinante del tributo es la realización de la actividad gravada en Bogotá, incluso de manera ocasional y sin infraestructura física, lo cual resulta particularmente relevante en el contexto de las plataformas digitales, caracterizadas por la desmaterialización de las operaciones (Secretaría Distrital de Hacienda, 2017).

Asimismo, la administración distrital ha reiterado que la base gravable del impuesto está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por el contribuyente en el respectivo período, salvo las exclusiones legales, lo cual adquiere especial complejidad en modelos de negocio digitales donde los ingresos se fragmentan entre múltiples actores (Secretaría Distrital de Hacienda, s. f.).

En consecuencia, la evolución de la territorialidad del impuesto de industria y comercio refleja una tensión permanente entre el enfoque tradicional, basado en la localización física de la actividad económica, y las dinámicas propias de la economía digital, caracterizadas por la desmaterialización y la fragmentación de las operaciones. Como lo ha señalado la doctrina, este proceso evidencia la necesidad de desarrollar criterios interpretativos que permitan adaptar el

tributo a las nuevas formas de organización económica, garantizando al mismo tiempo la seguridad jurídica y la eficiencia en el recaudo (Pontificia Universidad Javeriana de Cali, 2021).

De este modo, la territorialidad del impuesto de industria y comercio no puede ser entendida como un concepto estático, sino como una construcción dinámica que debe evolucionar conforme a la transformación de las actividades económicas. En este contexto, el análisis de las plataformas digitales de comercio electrónico exige una reinterpretación de los criterios tradicionales, particularmente a partir de la naturaleza de estas como prestadoras de servicios de intermediación, lo cual constituye el punto de partida para plantear los criterios que determinen la base gravable de este impuesto.

4.1.5 Evolución jurisprudencial del Consejo de Estado sobre la territorialidad del ICA

La aplicación práctica del criterio de territorialidad en el impuesto de industria y comercio no siempre resulta evidente, especialmente cuando las actividades económicas involucran distintos lugares de ejecución o formas de intermediación que dificultan identificar con precisión el municipio donde se entiende realizada la actividad gravada, como ya se ha mencionado. Estas dificultades han generado múltiples controversias entre contribuyentes y entidades territoriales, particularmente en sectores económicos en los que la actividad comercial no se desarrolla exclusivamente en un espacio físico determinado. En este contexto, la interpretación del elemento territorial del tributo ha sido objeto de un importante desarrollo por parte de la jurisprudencia del Consejo de Estado, corporación que, a través de sus decisiones, ha precisado criterios para determinar el lugar de realización de la actividad gravada y delimitar la competencia tributaria de los municipios y distritos en materia de impuesto de industria y comercio. A continuación, se

examina la evolución de dichos criterios jurisprudenciales y su relevancia para la interpretación del principio de territorialidad en este tributo.

Fundamento de la potestad tributaria territorial

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha desarrollado criterios relevantes para la interpretación de los tributos territoriales, particularmente en relación con el impuesto de industria y comercio. En primer lugar, la corporación ha señalado que la potestad tributaria de las entidades territoriales se ejerce dentro del marco legal establecido por el legislador nacional. En este sentido, la Sala de Consulta y Servicio Civil indicó que, si bien los municipios cuentan con autonomía para administrar sus tributos, dicha autonomía se encuentra condicionada por los límites constitucionales y legales que regulan el sistema tributario (Consejo de Estado, Concepto 499 de 1993).

Criterio de territorialidad del ICA

Posteriormente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado desarrolló una línea jurisprudencial orientada a precisar el criterio de territorialidad del impuesto de industria y comercio. En la sentencia 23304 del 12 de marzo de 2020, la corporación señaló que la determinación del lugar donde se causa el impuesto debe atender al sitio en el cual se desarrolla efectivamente la actividad gravada, criterio que resulta determinante para evitar conflictos de competencia entre entidades territoriales (Consejo de Estado, 2020).

Este criterio fue reiterado en decisiones posteriores. En particular, en la sentencia 1565 de 2022 el Consejo de Estado volvió a enfatizar que la exigibilidad del impuesto de industria y comercio depende de la existencia de una relación material entre la actividad económica gravada y la jurisdicción territorial que pretende imponer el tributo, lo cual implica identificar el lugar en el que se ejecuta la actividad generadora del ingreso (Consejo de Estado, 2022).

Estas decisiones evidencian la consolidación de una línea jurisprudencial según la cual la territorialidad del impuesto de industria y comercio se determina principalmente a partir del lugar donde se desarrolla la actividad económica gravada, criterio que plantea retos interpretativos cuando dicha actividad se realiza mediante plataformas digitales o mecanismos de comercio electrónico.

Problemas recientes del modelo territorial

En decisiones más recientes, el Consejo de Estado ha reiterado la importancia del vínculo territorial en la determinación del impuesto de industria y comercio. En particular, en la sentencia 29299 del 31 de julio de 2025 la corporación señaló que la exigibilidad del impuesto depende de la existencia de una conexión material entre la actividad económica gravada y la jurisdicción territorial que pretende imponer el tributo. Este criterio evidencia las dificultades que enfrenta el modelo tradicional de territorialidad del impuesto frente a actividades económicas desarrolladas mediante plataformas digitales o mecanismos de comercio electrónico.

Para concluir, las transformaciones derivadas de la economía digital han generado nuevos desafíos para la aplicación del impuesto de industria y comercio, particularmente en su principio de territorialidad y todo lo relacionado con la identificación del lugar en el cual se entiende realizada la actividad gravada. A diferencia de los modelos tradicionales de comercio, en los que las actividades económicas se desarrollaban en establecimientos físicos claramente localizados dentro de una jurisdicción municipal, las plataformas digitales permiten la interacción entre oferentes y consumidores ubicados en distintos lugares, mediada por infraestructuras tecnológicas que pueden operar desde territorios diferentes al lugar donde se encuentra el usuario o el prestador del servicio. Esta situación plantea interrogantes relevantes sobre la aplicación del criterio de

territorialidad del impuesto, especialmente cuando los ingresos se generan a partir de actividades de intermediación digital o prestación de servicios a través de plataformas tecnológicas.

En este contexto, el análisis del funcionamiento económico y jurídico de las plataformas digitales resulta fundamental para comprender cómo se generan los ingresos derivados de estas actividades y de qué manera pueden ser vinculados con una determinada jurisdicción territorial. Por esta razón, el siguiente capítulo aborda las principales características jurídicas y económicas de las plataformas digitales de comercio electrónico y los modelos de negocio que las sustentan y que han permitido la evasión del tributo, con el propósito de identificar los elementos relevantes para el análisis del impuesto de industria y comercio en entornos digitales y su relación con la determinación de la territorialidad del tributo.

Un referente jurisprudencial reciente que complementa el análisis es la providencia del Consejo de Estado proferida el 14 de mayo de 2026. En este fallo se resalta la importancia del sustento probatorio dentro de los procesos de fiscalización tributaria, destacando que los hechos que sirven de fundamento para la determinación de obligaciones deben acreditarse mediante medios técnicos, contables o comerciales idóneos. El Consejo de Estado enfatizó que, para efectos de territorialidad, resulta indispensable demostrar con pruebas suficientes que el acuerdo sobre la cosa y el precio se concretó en una jurisdicción específica, lo cual constituye un criterio esencial para delimitar la competencia tributaria de las entidades territoriales.

Este precedente es particularmente relevante en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico, donde la ausencia de presencia física dificulta la identificación del lugar de realización de la actividad económica. La providencia introduce un enfoque probatorio que trasciende la mera ubicación geográfica y se centra en la acreditación objetiva de los elementos de

la transacción, lo que abre la posibilidad de utilizar herramientas tecnológicas, registros contables y trazabilidad digital como medios de convicción.

En consecuencia, la decisión del Consejo de Estado aporta un marco interpretativo que robustece la discusión sobre la territorialidad del ICA en la economía digital, al señalar que la fiscalización no puede limitarse a criterios formales, sino que debe apoyarse en pruebas verificables que permitan establecer con certeza la jurisdicción en la que se materializa la operación. Este enfoque probatorio se convierte en un insumo fundamental para la administración tributaria distrital, pues ofrece un camino para superar las dificultades asociadas con la identificación de los sujetos intervinientes, la clasificación de los ingresos y la determinación del lugar de realización de la actividad económica en escenarios digitales. De esta manera, el precedente contribuye a la construcción de criterios más sólidos y adaptados a la realidad tecnológica, fortaleciendo la capacidad de control fiscal y la justicia tributaria en Bogotá.

4.2 Capítulo II. Características jurídicas y económicas de las plataformas digitales de comercio electrónico

4.2.1 Caracterización de las Plataformas digitales

El análisis de las plataformas digitales en el contexto del impuesto de industria y comercio requiere, como punto de partida, una adecuada caracterización de los distintos modelos de negocio que operan bajo este concepto. En efecto, la expresión “plataformas digitales” no alude a una categoría homogénea, sino que comprende una diversidad de estructuras económicas y jurídicas cuyo tratamiento tributario puede variar de manera significativa. Por esta razón, resulta necesario establecer una tipología que permita diferenciar las distintas clases de plataformas, en la medida

en que los problemas asociados a la territorialidad, la determinación del sujeto pasivo y la base gravable del impuesto no se presentan de forma uniforme en todos los casos.

Una primera categoría corresponde a las plataformas de intermediación en la comercialización de bienes, comúnmente denominadas *marketplaces*. En este tipo de modelos, la plataforma facilita la interacción entre vendedores y compradores de bienes, sin intervenir directamente en la producción o propiedad de los productos comercializados. Su fuente principal de ingresos proviene, en la mayoría de los casos, de comisiones sobre las transacciones realizadas o de servicios adicionales ofrecidos a los vendedores, como publicidad o logística. Desde la perspectiva del impuesto de industria y comercio, este modelo plantea interrogantes relevantes en torno a la identificación del ingreso gravado, particularmente en lo que respecta a si debe gravarse el valor total de la transacción o únicamente la comisión percibida por la plataforma, así como a la determinación del lugar donde se entiende realizada la actividad comercial.

Una segunda categoría está constituida por las plataformas de intermediación en la prestación de servicios, dentro de las cuales se incluyen aplicaciones de reparto, transporte o economía colaborativa. En estos casos, la plataforma no comercializa bienes, sino que conecta a usuarios con prestadores de servicios independientes, facilitando la contratación y, en muchos casos, gestionando aspectos como el pago, la calificación del servicio o la asignación de la demanda. La actividad económica de la plataforma se materializa, por tanto, en la prestación de un servicio de intermediación digital, cuyos ingresos suelen derivarse de comisiones o tarifas por el uso de la aplicación. Este modelo plantea desafíos particulares en materia de impuesto de industria y comercio, especialmente en lo relacionado con la identificación del sujeto pasivo, la determinación del lugar de prestación del servicio y la delimitación de los ingresos atribuibles a la plataforma frente a aquellos correspondientes al prestador final del servicio.

Una tercera categoría corresponde a las plataformas de servicios digitales puros, en las cuales la empresa provee directamente un servicio al usuario final a través de medios electrónicos, sin mediar un proceso de intermediación entre terceros. En esta categoría se incluyen, entre otros, servicios de *streaming*, software como servicio (SaaS), almacenamiento en la nube y contenidos digitales por suscripción. A diferencia de los modelos anteriores, en estos casos la plataforma es simultáneamente proveedora del servicio y titular de los ingresos derivados del mismo. Desde la perspectiva del impuesto de industria y comercio, este tipo de plataformas plantea principalmente desafíos relacionados con la territorialidad, en la medida en que la prestación del servicio no se encuentra asociada a un lugar físico determinado, sino que puede ser consumida desde cualquier ubicación, lo cual dificulta la identificación de la jurisdicción en la que se entiende realizada la actividad gravada.

La diferenciación entre estas tipologías tiene implicaciones jurídicas directas en la aplicación del impuesto de industria y comercio. En particular, permite establecer que los problemas de territorialidad, así como los riesgos de elusión y evasión, se manifiestan de manera distinta según el tipo de plataforma analizada. Mientras que en los *marketplaces* las dificultades se concentran en la determinación del lugar de la venta y la atribución de ingresos entre los distintos actores, en las plataformas de servicios de intermediación el énfasis se traslada a la identificación del lugar de prestación del servicio y del sujeto pasivo. Por su parte, en las plataformas de servicios digitales puros, el principal desafío radica en la desmaterialización de la actividad económica y la ausencia de criterios claros para determinar su localización territorial.

En este contexto, la adopción de una tipología clara de las plataformas digitales permite estructurar de manera más precisa el análisis jurídico y económico del impuesto de industria y comercio, evitando la aplicación indiscriminada de reglas diseñadas para modelos de negocio

tradicionales. Asimismo, esta clasificación constituye un insumo fundamental para el análisis de los vacíos normativos y las prácticas de elusión y evasión que se desarrollan en este sector, los cuales serán abordados en los apartados siguientes del presente capítulo.

4.2.1 *Naturaleza jurídica de las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá de cara al impuesto de industria y comercio*

El desarrollo de la economía digital ha transformado de manera significativa las dinámicas económicas y jurídicas contemporáneas, generando nuevos escenarios para la realización de actividades comerciales a través de medios tecnológicos. En este contexto, las plataformas digitales de comercio electrónico han adquirido un papel ya que permiten la interacción entre distintos agentes económicos sin interacción física. En términos generales, una plataforma digital puede entenderse como un sistema basado en software que facilita la interacción o transacción entre distintos grupos de usuarios, tales como proveedores, consumidores o desarrolladores, permitiendo el intercambio de bienes, servicios o información mediante internet (Srnicek, 2017). Esta nueva forma de intercambio facilitada por la globalización ha permitido que numerosas actividades comerciales se desarrollen sin necesidad de una presencia física en el lugar donde se encuentran los consumidores, generando nuevas formas de intermediación económica que desafían las categorías tradicionales del derecho comercial y tributario.

En el caso colombiano, el comercio electrónico se encuentra jurídicamente vinculado al uso de medios electrónicos para la realización de operaciones comerciales. La legislación nacional lo define como el conjunto de relaciones comerciales estructuradas a partir de la utilización de mensajes de datos o medios similares, lo que incluye transacciones de bienes o servicios realizadas

mediante redes informáticas (Ley 527 de 1999; Sentencia C-1147 de 2001 de la Corte Constitucional).

En este contexto, las plataformas digitales cumplen generalmente una función de intermediación, al permitir que proveedores y consumidores entren en contacto dentro de un entorno virtual que facilita la celebración de operaciones comerciales. De acuerdo con la interpretación administrativa de la Superintendencia de Industria y Comercio, estos portales pueden operar como espacios que conectan a oferentes y consumidores, prestando un servicio de intermediación en el cual la plataforma facilita el contacto entre las partes y el desarrollo de la transacción comercial. Esta característica resulta particularmente relevante para el análisis jurídico de estas plataformas, pues su función intermediadora incide directamente en la forma en que se generan los ingresos derivados de las operaciones realizadas a través de estos entornos digitales.

En consecuencia, las plataformas digitales de comercio electrónico representan una manifestación de las transformaciones propias de la economía digital, en la cual las actividades económicas se desarrollan mediante mecanismos de intermediación tecnológica que conectan a distintos actores dentro de mercados virtuales. Este modelo de organización económica se caracteriza por facilitar la interacción entre múltiples usuarios y por permitir la realización de transacciones comerciales a través de infraestructuras digitales que pueden operar en distintas jurisdicciones simultáneamente. Esta circunstancia adquiere especial relevancia para el análisis tributario del impuesto de industria y comercio, en la medida en que la desmaterialización de las transacciones y la intermediación digital pueden generar dificultades para determinar el lugar donde se entiende realizada la actividad económica gravada. Por esta razón, resulta necesario analizar también las características económicas y los modelos de negocio de estas plataformas, aspectos que serán abordados en el siguiente apartado.

4.2.3 Características económicas de las plataformas digitales de comercio electrónico que operan en Bogotá

Las plataformas digitales de comercio electrónico se han consolidado como uno de los modelos organizativos más representativos de la economía digital contemporánea. En términos generales, estas plataformas se estructuran dentro de mercados digitales en los que interactúan tres grupos principales de actores: los usuarios que consumen bienes o servicios, los oferentes que los proveen y la plataforma tecnológica que opera como intermediaria entre ambos. A través de esta estructura, las plataformas facilitan la interacción entre los distintos participantes del mercado mediante infraestructuras digitales que permiten realizar transacciones comerciales, intercambiar información y acceder a servicios dentro de un entorno virtual. Este tipo de organización económica ha sido descrito en la literatura como parte de los llamados mercados multilaterales, en los cuales la plataforma conecta a diferentes grupos de usuarios que se benefician de la interacción dentro del sistema digital (Rochet y Tirole, 2003).

El funcionamiento económico de estas plataformas se encuentra estrechamente vinculado con la explotación de redes digitales y con la generación de efectos de red, fenómeno que se produce cuando el valor de la plataforma aumenta a medida que crece el número de usuarios que participan en ella. En este sentido, a medida que se incrementa la cantidad de consumidores y proveedores que se conectan a la red, el valor del sistema tiende a aumentar, lo que a su vez puede generar posiciones de dominio o altos niveles de concentración en determinados segmentos del mercado. Estas dinámicas han sido observadas en el desarrollo de diversas plataformas digitales que operan en ciudades como Bogotá, donde el crecimiento del comercio electrónico ha ampliado

significativamente el número de usuarios y oferentes que participan en este tipo de entornos digitales (OECD, 2019).

En lo que respecta a los ingresos obtenidos por estas plataformas, se observa que estos se estructuran a partir de diversas fuentes de monetización. Entre las principales se encuentran las comisiones sobre las transacciones realizadas dentro de la plataforma, los cobros por suscripción a determinados servicios, las tarifas asociadas a servicios complementarios como logística, pasarelas de pago, etc. así como esquemas de monetización basados en el uso de datos y en la publicidad segmentada dirigida a los usuarios. Esta diversidad de fuentes de ingreso evidencia que las plataformas digitales no se limitan únicamente a facilitar la compraventa de bienes o servicios, sino que desarrollan modelos de negocio complejos basados en la gestión de información, la intermediación digital y la organización de mercados virtuales (Srnicek, 2017). No obstante, la existencia de múltiples mecanismos de generación de ingresos también puede dificultar la identificación de las rentas que deberían gravarse en una jurisdicción específica, especialmente cuando las operaciones se realizan a través de infraestructuras digitales que pueden involucrar distintos territorios.

Otra característica económica relevante de estas plataformas es la reducción de la dependencia de infraestructuras físicas tradicionales. En muchos casos, su funcionamiento se sustenta principalmente en activos intangibles, tales como software, algoritmos, bases de datos y marcas, así como en sistemas tecnológicos que permiten procesar información en tiempo real. Este modelo difiere significativamente de las formas tradicionales de organización empresarial, en las cuales la existencia de un establecimiento físico facilitaba la identificación del lugar donde se desarrollaba la actividad económica. En el caso de las plataformas digitales, la desmaterialización de las operaciones y la utilización de infraestructuras tecnológicas distribuidas generan dificultades

para aplicar los criterios tradicionales de territorialidad utilizados en el ámbito tributario, particularmente en relación con el impuesto de industria y comercio en ciudades como Bogotá.

Finalmente, desde una perspectiva económica, las plataformas digitales también han contribuido a reducir los costos de acceso a los mercados para numerosos agentes económicos. Pequeños comerciantes, emprendedores y prestadores de servicios pueden ofrecer bienes o servicios a una amplia base de consumidores sin necesidad de realizar inversiones significativas en infraestructura física o en canales de distribución tradicionales. Si bien esta característica ha ampliado las oportunidades de participación en el comercio electrónico, también genera nuevos desafíos para las autoridades encargadas de la administración tributaria. En particular, la presencia de actores informales dentro de las plataformas digitales puede dificultar la identificación de los sujetos que desarrollan actividades económicas gravadas, especialmente cuando estos no se encuentran plenamente registrados en los sistemas tributarios distritales, lo que limita la capacidad de control y fiscalización por parte de la administración tributaria de Bogotá.

4.2.4 Requisitos y obligaciones tributarias de las plataformas digitales frente al ICA en Bogotá

El desarrollo de las plataformas digitales de comercio electrónico ha planteado nuevos retos para los sistemas tributarios territoriales, particularmente en lo relacionado con la identificación de los sujetos obligados y la determinación de los ingresos generados dentro de una determinada jurisdicción. En el caso de Bogotá, estas actividades pueden quedar sujetas al Impuesto de Industria y Comercio (ICA), tributo de carácter territorial que grava el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios realizadas directa o indirectamente dentro de la jurisdicción de la ciudad.

Como ya se ha expuesto en esta investigación, el ICA constituye uno de los principales tributos de las entidades territoriales en Colombia y su regulación se encuentra en disposiciones de carácter legal y reglamentario que establecen los elementos estructurales del impuesto. En el caso del Distrito Capital, el régimen aplicable se encuentra consolidado en el Decreto Distrital 352 de 2002, mediante el cual se compilaron las normas sustanciales y procedimentales relacionadas con los tributos distritales. De acuerdo con esta normativa, el impuesto recae sobre todas las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la jurisdicción del Distrito, independientemente del lugar donde se encuentren domiciliadas o constituidas.

Desde esta perspectiva, las plataformas digitales que facilitan la intermediación entre oferentes y consumidores pueden llegar a configurar actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio cuando los servicios que prestan o los ingresos que perciben se encuentran vinculados con operaciones económicas realizadas en Bogotá. No obstante, la identificación de estas actividades resulta más compleja en el contexto de la economía digital, debido a que muchas de estas empresas operan a través de infraestructuras tecnológicas que no requieren una presencia física tradicional en el territorio donde se generan las transacciones.

A pesar de estas particularidades, la normativa distrital establece una serie de obligaciones sustanciales y formales que deben cumplir los contribuyentes del impuesto. Entre las obligaciones sustanciales se encuentra, en primer lugar, el pago del impuesto de industria y comercio, el cual se liquida con base en los ingresos netos obtenidos por el desarrollo de actividades gravadas dentro de la jurisdicción del Distrito Capital. En términos generales, la base gravable del impuesto está constituida por el total de ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio de la actividad económica.

En cuanto a las obligaciones formales, uno de los deberes principales consiste en la inscripción en el Registro de Información Tributaria (RIT), instrumento mediante el cual la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá identifica y administra la información de los contribuyentes que desarrollan actividades gravadas dentro del Distrito Capital. A través de este registro, la administración tributaria puede determinar los sujetos obligados al cumplimiento de las responsabilidades fiscales relacionadas con los tributos distritales, entre ellos el impuesto de industria y comercio.

Adicionalmente, los contribuyentes deben cumplir con la presentación periódica de las declaraciones del impuesto, así como con el pago oportuno de las obligaciones tributarias correspondientes. Estas declaraciones permiten a la administración tributaria conocer los ingresos generados por las actividades económicas desarrolladas dentro de la jurisdicción y constituyen un instrumento fundamental para los procesos de fiscalización y control. En el caso de las plataformas digitales, este aspecto adquiere especial relevancia debido a que gran parte de las operaciones se registran a través de sistemas electrónicos que permiten documentar las transacciones realizadas entre los distintos usuarios de la plataforma.

Otro elemento relevante se relaciona con los deberes de información y facturación, los cuales buscan garantizar la trazabilidad de las operaciones económicas que se desarrollan dentro del territorio. En el contexto de la economía digital, estos mecanismos resultan especialmente importantes, ya que las plataformas suelen gestionar grandes volúmenes de información relacionados con las transacciones realizadas entre oferentes y consumidores. La disponibilidad de estos registros puede facilitar las labores de control por parte de la administración tributaria, siempre que exista acceso a la información necesaria para identificar las operaciones que generan ingresos gravados dentro de la jurisdicción.

Sin embargo, a pesar de la existencia de estas obligaciones formales y sustanciales, la aplicación de los criterios tradicionales del impuesto de industria y comercio enfrenta diversas dificultades cuando se trata de actividades desarrolladas a través de plataformas digitales. En particular, la estructura económica de estos modelos de negocio que está basada en la interacción digital, el uso de activos intangibles y la interacción entre usuarios ubicados en diferentes territorios genera interrogantes respecto de la identificación del lugar donde se entiende realizada la actividad gravada.

En efecto, muchas plataformas digitales operan mediante infraestructuras tecnológicas ubicadas fuera del territorio del Distrito o incluso fuera del país, mientras que los usuarios que participan en las transacciones pueden encontrarse en diferentes jurisdicciones. Esta situación dificulta la aplicación de los criterios tradicionales de territorialidad que históricamente han sido utilizados para determinar la sujeción al impuesto de industria y comercio, los cuales se encontraban asociados principalmente a la existencia de establecimientos físicos o a la realización material de actividades dentro de un territorio determinado.

En consecuencia, si bien el marco normativo distrital establece obligaciones claras para los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, la aplicación de estas disposiciones al contexto de la economía digital plantea importantes desafíos para la administración tributaria. Dichas dificultades se relacionan especialmente con la identificación de los ingresos generados en la jurisdicción de Bogotá y con la determinación de los sujetos responsables del impuesto en los casos en que las actividades económicas se desarrollan a través de plataformas digitales que operan en múltiples territorios.

Estas problemáticas evidencian la necesidad de analizar con mayor detalle los vacíos normativos y las dificultades prácticas que pueden surgir en la aplicación del impuesto de industria

y comercio frente a los modelos de negocio propios del comercio electrónico, aspecto que será abordado en el siguiente apartado.

4.2.5 Análisis de los vacíos normativos que facilitan la elusión y evasión del impuesto de industria y comercio en las plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá

La evolución del comercio electrónico ha puesto en evidencia importantes limitaciones en la aplicación del principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio. Aunque el legislador colombiano ha intentado adaptar la normativa tributaria a las nuevas dinámicas del comercio digital, aún persisten vacíos interpretativos que generan incertidumbre tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias territoriales.

Uno de los principales cambios normativos se produjo con la expedición de la Ley 1819 de 2016, la cual introdujo disposiciones específicas sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio en operaciones realizadas por medios electrónicos. En particular, el literal c del numeral 2 del artículo 343 estableció que las ventas directas al consumidor realizadas mediante correo, catálogos, compras en línea, televentas o medios electrónicos se entenderán gravadas en el municipio donde se realice el despacho de la mercancía. Este criterio buscó ofrecer una regla clara para determinar el sujeto activo del tributo en el contexto del comercio electrónico. Sin embargo, diversos análisis han señalado que dicha regulación no necesariamente resuelve las dificultades prácticas que surgen en la aplicación del impuesto.

En efecto, la determinación del municipio donde se despacha la mercancía no siempre refleja el lugar en el que se desarrolla la actividad económica principal. En muchos modelos de negocio digital, especialmente aquellos basados en plataformas tecnológicas, las operaciones pueden involucrar múltiples jurisdicciones: el proveedor del bien puede encontrarse en una ciudad

diferente a la del consumidor, mientras que la plataforma tecnológica puede operar desde otra jurisdicción o incluso desde el exterior. En estos casos, la identificación del lugar de despacho puede resultar insuficiente para determinar de manera precisa el lugar de causación del impuesto.

De acuerdo con diversos estudios sobre la materia, la regulación vigente puede entrar en tensión con los criterios desarrollados previamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, la cual había señalado que la territorialidad del ICA debía analizarse a partir del lugar donde se concretan los elementos esenciales del contrato comercial, particularmente el precio y el objeto de la venta. Este enfoque buscaba identificar el lugar donde realmente se desarrolla la actividad comercial gravada. No obstante, la regla introducida por la Ley 1819 de 2016 prioriza el lugar de despacho de la mercancía como criterio principal, lo que ha generado debates sobre la coherencia entre la normativa legal y los criterios jurisprudenciales previamente establecidos (Zuñiga, 2021),

A lo anterior se suma que en el comercio electrónico la logística de despacho puede realizarse mediante terceros operadores o centros de distribución ubicados en diferentes ciudades, lo cual dificulta identificar con precisión el territorio donde se genera la actividad económica. En muchos casos, el comerciante no cuenta con un establecimiento físico en el lugar desde donde se envía el producto, sino que utiliza servicios logísticos externos o modelos de intermediación digital, lo que complejiza aún más la determinación del elemento espacial del tributo (Zuñiga, 2021).

Estas circunstancias generan un escenario en el que diferentes municipios podrían reclamar la potestad de gravar una misma operación económica, o, por el contrario, permitir que determinadas actividades escapen al control fiscal debido a la dificultad de determinar el territorio donde se realiza efectivamente la actividad gravada. En consecuencia, la falta de criterios claros y uniformes para aplicar el principio de territorialidad en el comercio electrónico puede generar

riesgos de doble tributación o, en el extremo opuesto, facilitar prácticas de elusión o evasión del impuesto de industria y comercio.

En el contexto específico de las plataformas digitales, estos problemas se acentúan aún más. Las plataformas suelen actuar como intermediarias entre múltiples oferentes y consumidores, facilitando la transacción sin necesariamente participar de forma directa en el despacho de los bienes o en la prestación final del servicio. Esto implica que la generación de valor económico puede estar distribuida entre distintos actores ubicados en diferentes territorios, lo que dificulta aplicar los criterios tradicionales de territorialidad diseñados para actividades económicas con presencia física.

En este contexto, es posible identificar varios vacíos normativos que inciden directamente en la capacidad de las entidades territoriales para gravar las actividades desarrolladas a través de plataformas digitales.

En primer lugar, se evidencia un vacío relacionado con la indeterminación del criterio de territorialidad en entornos digitales. Como ya se mencionó, en los modelos de comercio electrónico, una misma operación puede involucrar múltiples jurisdicciones: el proveedor del bien o servicio, el consumidor, la plataforma tecnológica y los operadores logísticos pueden encontrarse en diferentes territorios. Esta fragmentación dificulta aplicar criterios tradicionales como el lugar de ejecución de la actividad o el establecimiento físico del contribuyente, generando incertidumbre sobre cuál entidad territorial tiene la potestad de gravar la operación. Esta problemática ha sido identificada por organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, que ha señalado que los marcos tributarios tradicionales presentan dificultades para capturar adecuadamente las dinámicas económicas de las plataformas digitales,

especialmente en lo relacionado con la determinación de la jurisdicción donde se generan los ingresos (OCDE, 2019).

En segundo lugar, existe un vacío en torno a la presencia económica significativa de las plataformas digitales. A diferencia de los modelos tradicionales, estas empresas pueden generar ingresos sustanciales en una jurisdicción sin contar con una presencia física en el territorio. El marco normativo del ICA continúa vinculado, en gran medida, a criterios materiales de localización, lo que dificulta gravar actividades económicas que se desarrollan de manera desmaterializada a través de medios digitales. Esta situación puede permitir que ciertas plataformas operen en el mercado local sin asumir plenamente las cargas tributarias asociadas a dicha actividad.

En tercer lugar, se identifica un vacío relevante relacionado con la naturaleza de la intermediación digital, el cual tiene implicaciones directas en la determinación del sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. A diferencia de los modelos tradicionales de comercialización, en los cuales existe una relación directa entre quien vende el bien o presta el servicio y quien lo recibe, en las plataformas digitales intervienen múltiples actores que participan de manera simultánea en la generación de valor económico.

En efecto, las plataformas digitales operan como intermediarias entre oferentes y consumidores, facilitando la realización de transacciones mediante entornos tecnológicos que permiten la conexión entre las partes. Sin embargo, estas plataformas no siempre participan de forma directa en la venta del bien o en la prestación del servicio final, lo que genera incertidumbre sobre la naturaleza jurídica de su actividad y, en consecuencia, sobre su tratamiento tributario. En este contexto, surge el interrogante respecto de si la actividad gravada corresponde exclusivamente al oferente del bien o servicio, o si también debe considerarse que la plataforma desarrolla una actividad de servicios gravada por el impuesto de industria y comercio.

En este punto también es necesario tener en cuenta que los ingresos de las plataformas digitales no provienen únicamente de la venta directa de bienes o servicios, sino que se estructuran a partir de múltiples fuentes, tales como comisiones por transacción, cobros por servicios complementarios, publicidad digital o monetización de datos en el auge de la economía digital que se vive actualmente. En consecuencia, la identificación de la actividad gravada y de la base sobre la cual debe liquidarse el impuesto resulta menos evidente que en los modelos tradicionales de negocio.

La ausencia de criterios normativos claros sobre la forma en que deben calificarse estos ingresos genera un margen de interpretación que puede ser utilizado por los contribuyentes para estructurar sus operaciones de manera que minimicen su carga tributaria. En este sentido, la ambigüedad en torno a la naturaleza de la intermediación digital puede dar lugar a prácticas de planificación tributaria agresiva, así como a escenarios de subdeclaración de ingresos en determinadas jurisdicciones, especialmente cuando las plataformas operan en múltiples territorios y cuentan con estructuras comerciales complejas o fuera de lo tradicional.

En consecuencia, este vacío normativo evidencia la necesidad de desarrollar criterios más precisos que permitan determinar cuándo la actividad de intermediación digital constituye un servicio gravado con el impuesto de industria y comercio, así como establecer mecanismos que permitan identificar de manera adecuada los ingresos atribuibles a cada uno de los actores que participan en las transacciones realizadas a través de plataformas digitales.

En cuarto lugar, se presenta un vacío asociado a la multiplicidad de fuentes de ingreso en las plataformas digitales. Como se analizó previamente, estas empresas no solo obtienen ingresos por comisiones sobre transacciones, sino también por suscripciones, servicios logísticos, publicidad y monetización de datos. La normativa del ICA no siempre ofrece criterios claros para

identificar cuáles de estos ingresos deben considerarse generados en una jurisdicción específica, lo que dificulta la determinación de la base gravable y puede dar lugar a inconsistencias en la tributación.

En quinto lugar y en relación con lo anterior, se destaca el vacío relacionado con la monetización de datos y activos intangibles. En la economía digital, una parte significativa del valor económico se genera a partir del uso de datos de los usuarios, algoritmos y otros activos intangibles. Sin embargo, el ICA ha sido diseñado tradicionalmente para gravar actividades económicas asociadas a bienes o servicios tangibles, lo que limita su capacidad para capturar este tipo de generación de valor. En consecuencia, ciertos ingresos derivados de estas dinámicas de la economía digital pueden no ser adecuadamente gravados en el ámbito territorial.

Finalmente, otro aspecto crítico se relaciona con la dificultad de control sobre actores informales en plataformas digitales. La reducción de barreras de entrada en el comercio electrónico ha permitido la participación de pequeños comerciantes y prestadores de servicios que, en muchos casos, no se encuentran registrados comercialmente ni en los sistemas tributarios distritales. Esta situación limita la capacidad de fiscalización de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá y facilita escenarios de evasión, en la medida en que no existe un control efectivo sobre la totalidad de los sujetos que desarrollan actividades gravadas en la ciudad.

Así las cosas, estos vacíos identificados evidencian que el marco actual del impuesto de industria y comercio no se encuentra completamente adaptado a las particularidades de la economía digital. Esta situación genera no solo dificultades en la aplicación del tributo, sino también riesgos de inequidad frente a los contribuyentes tradicionales, quienes sí desarrollan sus actividades en condiciones plenamente identificables y por productos totalmente tangibles desde el punto de vista territorial.

Los vacíos normativos en la regulación del impuesto de industria y comercio no solo generan dificultades interpretativas en torno a la territorialidad del tributo, sino que también permiten estructurar modelos de negocio que pueden reducir la carga tributaria o dificultar su aplicación efectiva. En este contexto, es posible identificar algunos mecanismos a través de los cuales las plataformas digitales podrían aprovechar dichas ambigüedades.

En primer lugar, pueden presentarse esquemas de domiciliación fiscal en municipios con menores tarifas de ICA, en los cuales la plataforma centraliza su facturación o estructura societaria, pese a que una parte relevante de sus ingresos proviene de usuarios ubicados en Bogotá. Este tipo de situaciones podría observarse, por ejemplo, en plataformas de intermediación como Rappi o Uber, en la medida en que su operación no depende de una presencia física tradicional.

En segundo lugar, es posible la fragmentación de actividades entre distintos sujetos jurídicos, de tal forma que una entidad opere la plataforma, otra facture y otra ejecute el servicio, lo que dificulta la identificación del sujeto pasivo y la atribución de ingresos a una jurisdicción específica.

En tercer lugar, las plataformas pueden calificarse como intermediarios tecnológicos, sosteniendo que su actividad gravada se limita a la comisión por intermediación. Este escenario es especialmente relevante tanto en plataformas de servicios como las anteriormente mencionadas, como en *marketplaces* como Mercado Libre, donde la discusión gira en torno a si debe gravarse el valor total de la operación o únicamente el ingreso propio de la plataforma.

Adicionalmente, pueden surgir interpretaciones según las cuales la actividad económica no se desarrolla en Bogotá, sino en el lugar donde se encuentra la infraestructura tecnológica o la sede administrativa, lo que introduce complejidades adicionales en la aplicación del criterio de territorialidad.

Finalmente, la participación de actores no formalizados dentro de las plataformas, como pequeños prestadores de servicios o vendedores no inscritos, puede generar escenarios en los que no se declara la totalidad de los ingresos, limitando la capacidad de control por parte de la administración tributaria.

Cabe precisar que estos escenarios no implican necesariamente conductas ilícitas, sino que evidencian cómo, en ausencia de criterios normativos claros, los modelos de negocio digitales pueden estructurarse de manera que se reduzca la carga tributaria o se dificulte la aplicación efectiva del impuesto. En este sentido, estos elementos refuerzan la necesidad de desarrollar criterios que permitan una adecuada determinación de la base gravable, como se abordará en el capítulo siguiente.

4.3 Capítulo III. Criterios para determinar la base gravable del ICA en comercio electrónico

4.3.1 *Limitaciones en la determinación de la base gravable*

La determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio (ICA) en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico plantea desafíos operativos significativos para la administración tributaria distrital. Estos desafíos se derivan principalmente de la transformación de los modelos de negocio tradicionales hacia esquemas basados en la intermediación digital, la desmaterialización de las actividades económicas y la participación simultánea de múltiples actores en la generación de ingresos como se ha mencionado.

En el modelo tradicional del impuesto de industria y comercio, la identificación de la base gravable se encuentra asociada a la realización de actividades económicas en un territorio determinado, generalmente vinculadas a la existencia de un establecimiento físico o a la ejecución

material de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro de una jurisdicción específica. Bajo este esquema, la determinación de los ingresos gravados resulta relativamente clara, en la medida en que existe una relación directa entre el sujeto que desarrolla la actividad económica, el lugar donde esta se realiza y los ingresos que se generan.

Uno de los principales problemas operativos relacionados con el comercio electrónico radica en la multiplicidad de actores que intervienen en una misma transacción. En una operación de comercio electrónico mediada por plataformas digitales, participan al menos tres sujetos: el oferente del bien o servicio, el consumidor y la plataforma tecnológica que facilita la transacción. Cada uno de estos actores puede encontrarse ubicado en jurisdicciones diferentes, lo que genera incertidumbre respecto de cuál de ellos debe ser considerado sujeto pasivo del impuesto y sobre qué ingresos debe determinarse la base gravable.

A esta complejidad se suma la diversidad de fuentes de ingreso que caracterizan a las plataformas digitales. A diferencia de los modelos tradicionales, en los cuales los ingresos se derivan principalmente de la venta directa de bienes o servicios, las plataformas obtienen ingresos a partir de múltiples mecanismos, tales como comisiones por transacción, servicios complementarios, suscripciones, publicidad digital y monetización de datos. Como advierte la literatura sobre economía digital, estos modelos de negocio implican una fragmentación de las fuentes de valor que dificulta la identificación de la base gravable en términos convencionales (Srnicek, 2017).

Otro elemento que incide en el problema operativo es la desmaterialización de la actividad económica. En muchos casos, las plataformas digitales operan mediante infraestructuras tecnológicas ubicadas fuera de la jurisdicción donde se generan las transacciones, utilizando activos intangibles como software, algoritmos y bases de datos. Esta situación dificulta aplicar

criterios tradicionales como el lugar de establecimiento o el sitio de ejecución de la actividad, los cuales han sido históricamente utilizados para determinar la sujeción al impuesto de industria y comercio.

Asimismo, la normativa vigente en Colombia, particularmente la introducida por la Ley 1819 de 2016, si bien establece criterios para determinar la territorialidad del impuesto en operaciones de comercio electrónico, no resuelve completamente las dificultades operativas relacionadas con la identificación de la base gravable. En efecto, el criterio del lugar de despacho de la mercancía no siempre coincide con el lugar donde se genera el valor económico, especialmente en modelos de intermediación digital en los que la plataforma no participa directamente en la entrega del bien.

Finalmente, se evidencia una asimetría de información entre los contribuyentes y la administración tributaria. Las plataformas digitales concentran una gran cantidad de información sobre las transacciones realizadas, los usuarios que participan en ellas y los ingresos generados, lo que evidencia una posible asimetría de información entre los agentes económicos que operan en plataformas digitales y las administraciones tributarias territoriales, en la medida en que estas últimas no siempre cuentan con acceso directo y sistemático a la información de las transacciones realizadas en dichos entornos (OCDE, 2019).

A lo anterior se suma la falta de identificación clara de los sujetos que desarrollan actividades económicas a través de plataformas digitales. Como se expuso en el capítulo anterior, la reducción de barreras de entrada en el comercio electrónico ha permitido la participación de un número creciente de pequeños comerciantes, prestadores de servicios y actores informales que no necesariamente se encuentran inscritos en los registros tributarios distritales. Esta situación puede dificultar la labor de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá en la identificación de los

contribuyentes potenciales del impuesto de industria y comercio, limitando el alcance de sus actuaciones de control.

Otra limitación institucional relevante se relaciona con la ausencia de categorías económicas específicas para las actividades digitales en los sistemas de clasificación empresarial y tributaria. En muchos casos, las plataformas digitales y los actores que operan a través de ellas se registran bajo códigos de actividad económica que no reflejan adecuadamente la naturaleza de sus operaciones, lo que dificulta la segmentación y el análisis de este tipo de contribuyentes por parte de la administración tributaria, autores como Srnicek (2017) abordan esta cuestión al explicar que estas plataformas no encajan en categorías tradicionales y además, combinan múltiples actividades en su modelo. Esta falta de clasificación precisa incide en la capacidad de diseñar estrategias de fiscalización diferenciadas para el sector digital.

Asimismo, se evidencia una limitación en la articulación institucional entre las entidades que producen y administran información relevante para efectos tributarios. En el contexto colombiano, diferentes entidades como cámaras de comercio, autoridades tributarias y entidades de supervisión empresarial manejan información sobre las actividades económicas de los contribuyentes; sin embargo, esta información no siempre se encuentra integrada o disponible de manera coordinada para las entidades territoriales. Esta fragmentación dificulta la construcción de una visión integral sobre las actividades desarrolladas a través de plataformas digitales y limita la efectividad de los procesos de control fiscal.

Adicionalmente, debe considerarse que las entidades territoriales enfrentan restricciones en términos de capacidades técnicas y tecnológicas para el análisis de grandes volúmenes de datos (*big data*), lo cual resulta fundamental en el contexto de la economía digital. Como lo ha señalado la OCDE, la transformación digital exige que las administraciones tributarias desarrollen nuevas

capacidades analíticas que les permitan aprovechar la información disponible y mejorar sus procesos de fiscalización (OCDE, 2019). No obstante, este proceso de modernización no se ha desarrollado de manera uniforme en todos los niveles de gobierno, lo que genera brechas en la capacidad de respuesta frente a los desafíos de la digitalización.

En consecuencia, el problema operativo e institucional en la determinación de la base gravable del ICA en plataformas digitales no se reduce únicamente a una cuestión normativa, sino que implica también desafíos prácticos relacionados con la identificación de los sujetos intervinientes, la clasificación de los ingresos, la localización de la actividad económica y el acceso a la información necesaria para el control fiscal. Estos elementos evidencian la necesidad de establecer criterios específicos que permitan adaptar la aplicación del impuesto de industria y comercio a las particularidades de los modelos de negocio digitales, lo cual será desarrollado en los siguientes apartados.

4.3.2 Uso de información disponible para determinar la base gravable del ICA en plataformas digitales

A pesar de las limitaciones institucionales identificadas en el apartado anterior, existen diversas fuentes de información que pueden ser utilizadas para aproximarse a la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en el contexto de las plataformas digitales. En este sentido, la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico ha documentado el crecimiento sostenido del sector, señalando incrementos significativos en el volumen de transacciones y en el número de usuarios que participan en este tipo de actividades (Cámara Colombiana de Comercio Electrónico [CCCE], 2023). Aunque estos estudios no desagregan de manera precisa la

información a nivel territorial, sí permiten evidenciar la relevancia económica del comercio electrónico y su potencial impacto en la base gravable de tributos como el ICA.

En segundo lugar, la información contenida en los registros mercantiles administrados por la Cámara de Comercio de Bogotá constituye una fuente relevante para identificar empresas que desarrollan actividades relacionadas con el comercio electrónico o los servicios digitales. A través de estos registros es posible analizar variables como el número de empresas activas, su clasificación por actividades económicas (CIIU) y su localización dentro de la jurisdicción. No obstante, como se señaló previamente, la clasificación de estas actividades presenta limitaciones para capturar con precisión la naturaleza de los modelos de negocio digitales, por lo que esta información debe ser interpretada de manera complementaria con otras fuentes.

Adicionalmente, la información financiera reportada por las sociedades ante la Superintendencia de Sociedades de Colombia puede ofrecer elementos útiles para aproximarse a los ingresos generados por empresas que operan en el ámbito digital. Si bien esta información tampoco se encuentra estructurada específicamente para identificar actividades de comercio electrónico a nivel territorial, sí permite analizar el comportamiento económico de empresas que, por su objeto social o actividad económica, participan en este tipo de mercados.

Por otra parte, en el ámbito tributario nacional, la información derivada de los sistemas de facturación electrónica implementados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales constituye un avance importante en términos de trazabilidad de las operaciones económicas. Aunque esta información no es administrada directamente por las entidades territoriales, su existencia evidencia el potencial de utilizar herramientas tecnológicas para mejorar el control fiscal en el contexto de la economía digital, especialmente si se desarrollan mecanismos de articulación interinstitucional que permitan su aprovechamiento a nivel local.

Desde una perspectiva internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha destacado la importancia de utilizar fuentes de información alternativas y datos provenientes de terceros para mejorar la capacidad de las administraciones tributarias en la fiscalización de actividades digitales (OCDE, 2019). En particular, se ha señalado que el uso de datos provenientes de plataformas, intermediarios financieros y sistemas electrónicos de pago puede contribuir a reducir la asimetría de información y fortalecer los procesos de control.

No obstante, es importante reconocer que estas fuentes presentan limitaciones en términos de acceso, desagregación territorial y comparabilidad de la información. En muchos casos, los datos disponibles no permiten identificar con precisión qué proporción de los ingresos generados por las plataformas digitales corresponde a operaciones realizadas en la ciudad de Bogotá, ni diferenciar claramente entre los distintos actores que participan en dichas transacciones.

En consecuencia, el uso de la información disponible debe entenderse como una aproximación indirecta a la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en el contexto de las plataformas digitales. Esta aproximación, aunque imperfecta, resulta fundamental para sustentar el diseño de criterios que permitan a la administración tributaria distrital mejorar sus procesos de fiscalización y control, a partir de la integración de distintas fuentes de información y del uso estratégico de los datos disponibles.

4.3.3 Criterios para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en plataformas digitales de comercio electrónico en Bogotá

Las dificultades operativas, institucionales y de información identificadas en los apartados anteriores evidencian que la aplicación de los criterios tradicionales del impuesto de industria y comercio resulta insuficiente para determinar de manera adecuada la base gravable en el contexto

de las plataformas digitales de comercio electrónico. En este escenario, se hace necesario plantear criterios que, sin desconocer el marco normativo vigente, permitan adaptar la interpretación y aplicación del tributo a las particularidades de los modelos de negocio digitales.

En este sentido, los criterios que se proponen a continuación tienen como finalidad orientar la actuación de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá en la identificación de los sujetos pasivos y en la determinación de los ingresos gravados en la jurisdicción del Distrito Capital para actividades de comercio electrónico.

1. En primer lugar, se propone el criterio de identificación del rol económico de la plataforma en la transacción, según el cual la determinación de la base gravable debe partir de la función que desempeña cada actor dentro del modelo de negocio digital.

De esta manera, cuando la plataforma actúe como intermediaria entre oferentes y consumidores, su base gravable deberá estar constituida por los ingresos efectivamente percibidos por concepto de comisiones u otros servicios asociados a la intermediación. Por el contrario, cuando la plataforma participe directamente en la comercialización de bienes o en la prestación de servicios, deberá considerarse como sujeto pasivo respecto de la totalidad de los ingresos generados por dichas actividades. Este criterio permite superar la ambigüedad derivada de la naturaleza híbrida de las plataformas digitales y contribuye a delimitar con mayor precisión la base gravable del impuesto.

2. En segundo lugar, se plantea el criterio de control o intervención en la transacción económica, el cual complementa el análisis anterior al considerar el grado de participación de la plataforma en la definición de las condiciones de la operación.

En aquellos casos en los que la plataforma fija precios, gestiona los pagos o establece las condiciones esenciales del servicio, su actividad se aproxima a la de un agente económico

principal, lo que justifica un tratamiento tributario más amplio en términos de la determinación de la base gravable. Este criterio resulta coherente con las tendencias internacionales en materia de economía digital, en las que se reconoce que la generación de valor no depende exclusivamente de la titularidad formal de la operación, sino también del control efectivo sobre la misma.

3. En tercer lugar, se propone el criterio de localización del mercado o del usuario, conforme al cual se entenderá que los ingresos se encuentran vinculados a la jurisdicción de Bogotá cuando los bienes o servicios son consumidos por usuarios ubicados en el Distrito Capital.

Este criterio permite incorporar una aproximación basada en el destino económico de la actividad, superando las limitaciones de los enfoques tradicionales centrados exclusivamente en el lugar de establecimiento del contribuyente. En este sentido, resulta consistente con los planteamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, que ha destacado la relevancia del mercado y de los usuarios en la generación de valor en la economía digital (OCDE, 2019).

4. En cuarto lugar, se incorpora el criterio del lugar de entrega del bien o prestación del servicio, el cual encuentra sustento en la normativa vigente, particularmente en lo dispuesto por la Ley 1819 de 2016.

No obstante, se propone que este criterio no sea aplicado de manera aislada, sino en conjunto con otros elementos que permitan identificar de manera más precisa la realidad económica de la operación, especialmente en aquellos casos en los que la logística de entrega se realiza a través de terceros o desde ubicaciones distintas al lugar donde se genera el valor económico.

5. En quinto lugar, se propone el criterio de trazabilidad de las transacciones, el cual implica el aprovechamiento de los registros electrónicos disponibles para identificar los ingresos asociados a operaciones realizadas en la jurisdicción de Bogotá.

En este contexto, herramientas como la facturación electrónica y los sistemas de pago digitales, administrados a nivel nacional por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pueden constituir insumos relevantes para fortalecer los procesos de fiscalización, en la medida en que permiten reconstruir el flujo de las operaciones económicas.

6. En sexto lugar, se plantea el criterio de información de terceros, mediante el cual se promueve la utilización de datos provenientes de actores distintos al contribuyente, tales como plataformas digitales, intermediarios financieros o proveedores de servicios tecnológicos.

Este enfoque resulta consistente con las recomendaciones de la OCDE en materia de fiscalización de la economía digital, en las que se destaca la importancia de reducir la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias (OCDE, 2019).

7. Finalmente, se propone el criterio de presencia económica significativa, conforme al cual se considerará que una plataforma tiene una vinculación relevante con la jurisdicción de Bogotá cuando participe de manera activa en el mercado local, independientemente de la existencia de una presencia física en el territorio.

Este criterio responde a la necesidad de adaptar los conceptos tradicionales de territorialidad a las dinámicas de la economía digital, en las que la generación de valor puede darse a partir de la interacción con usuarios ubicados en una determinada jurisdicción.

En conjunto, los criterios propuestos permiten configurar un marco analítico que facilita la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en el contexto de las

plataformas digitales, superando las limitaciones de los enfoques tradicionales y ofreciendo herramientas más adecuadas para la fiscalización de estas actividades en el ámbito territorial. De esta manera, se contribuye no solo a mejorar la eficiencia del sistema tributario distrital, sino también a garantizar condiciones de equidad frente a los distintos actores económicos que participan en el mercado.

Tabla 1. *Criterios para determinar base gravable ICA al comercio electrónico.*

Criterio	¿Qué analiza?	¿Cómo se aplica?	Tratamiento propuesto
Rol económico de la plataforma	Función en la transacción	Identificar si intermediaria vendedora directa	Si la plataforma actúa como intermediaria, la base es gravable corresponde únicamente a las comisiones o cobradas en operaciones realizadas en Bogotá. Si vende directamente, se grava el valor total de las ventas atribuibles a la ciudad.
Control de la transacción	Nivel de intervención	Verificar si fija precios, pagos o condiciones	Cuando la plataforma controle precios, pagos y condiciones del servicio, se presume que participa directamente en la actividad económica, por lo que la base gravable podrá ampliarse a la totalidad de los ingresos asociados a dichas operaciones en Bogotá.
Localización del usuario	Lugar de consumo	Identificar ubicación del comprador	Se consideran gravados los ingresos derivados de transacciones realizadas con usuarios ubicados en Bogotá, independientemente del domicilio del vendedor o de la plataforma.
Lugar de entrega	Ejecución material	Verificar dónde entrega el bien	Los ingresos asociados a bienes entregados en Bogotá se incluyen en la base gravable, aun cuando la venta haya sido gestionada desde otra jurisdicción.
Trazabilidad digital	Registro de operaciones	Usar facturación y pagos electrónicos	La administración podrá reconstruir ingresos a partir de facturación electrónica, registros de pagos y datos transaccionales, identificando operaciones realizadas con usuarios en Bogotá para incluirlas en la base gravable.
Información de terceros	Datos externos	Obtener información de plataformas y pagos	La administración cruza información reportada por plataformas, entidades financieras o pasarelas de pago para verificar ingresos declarados. Si se detectan diferencias, podrá ajustar la base gravable incluyendo ingresos omitidos correspondientes a operaciones en Bogotá.
Presencia económica significativa	Vinculación con el mercado	Evaluar actividad en Bogotá sin sede física	Cuando una plataforma, sin domicilio en Bogotá, genere ingresos recurrentes por operaciones con usuarios en la ciudad (ej. alto volumen de transacciones o usuarios), dichos ingresos se consideran vinculados al mercado local y se incluyen en la base gravable del ICA.

El análisis desarrollado en el presente capítulo permitió evidenciar que la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico enfrenta desafíos que trascienden el ámbito estrictamente normativo. Como se expuso en los apartados iniciales, el problema radica en la ausencia de regulación específica y en la dificultad de aplicar los criterios tradicionales del tributo a modelos de negocio caracterizados por la intermediación digital, la multiplicidad de actores y la desmaterialización de las actividades económicas.

En este sentido, el estudio del problema operativo puso de manifiesto que la identificación de los ingresos gravados se ve afectada por la fragmentación de las fuentes de ingreso, la dificultad para determinar el sujeto pasivo y la complejidad para establecer el vínculo territorial de las operaciones. A su vez, el análisis de las limitaciones institucionales evidenció que las entidades territoriales enfrentan restricciones en materia de acceso a la información, capacidades tecnológicas y mecanismos de fiscalización, lo cual limita su capacidad para ejercer un control efectivo sobre las actividades desarrolladas a través de plataformas digitales.

Por otra parte, la revisión de las fuentes de información disponibles permitió concluir que, si bien existen insumos relevantes para aproximarse al fenómeno del comercio electrónico, estos no resultan suficientes por sí solos para determinar de manera precisa la base gravable del impuesto en el ámbito distrital. Esta situación confirma la existencia de una brecha entre la realidad económica de la economía digital y las herramientas con las que cuentan actualmente las administraciones tributarias territoriales para su control.

En este contexto, los criterios propuestos constituyen una respuesta orientada a cerrar dicha brecha, en la medida en que permiten articular elementos jurídicos, económicos y operativos para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en plataformas digitales.

En particular, criterios como la identificación del rol económico de la plataforma, el control de la transacción, la localización del usuario y la trazabilidad digital facilitan una aproximación más precisa a la realidad económica de las operaciones. De igual forma, la incorporación de criterios como la información de terceros y la presencia económica significativa permite superar las limitaciones derivadas de la asimetría de información y de la ausencia de presencia física en el territorio.

Es por ello que, el manejo propuesto contribuye a mejorar la capacidad de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio, así como también ofrece una aproximación coherente con las tendencias internacionales en materia de tributación de la economía digital, como las desarrolladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. De esta manera, se sientan las bases para una aplicación más eficiente, equitativa y acorde con la realidad económica del tributo en el ámbito territorial, contribuyendo al fortalecimiento del sistema tributario distrital frente a los desafíos que plantea la evolución digital.

Ahora bien, en el marco de la determinación de la base gravable del ICA en plataformas digitales, resulta indispensable considerar el reciente pronunciamiento del Consejo de Estado, emitido 14 de mayo de 2026. En esta providencia se enfatizó que la fiscalización tributaria debe sustentarse en pruebas técnicas, contables y comerciales idóneas, capaces de demostrar con certeza el lugar donde se concreta el acuerdo sobre la cosa y el precio. Este criterio probatorio se convierte en un insumo fundamental para la administración tributaria distrital, pues permite superar las limitaciones derivadas de la ausencia de presencia física en las operaciones digitales.

En consecuencia, los criterios para determinar la base gravable del ICA en plataformas digitales no pueden limitarse a la declaración de ingresos, sino que deben incorporar la trazabilidad

de la huella digital como mecanismo de verificación. De acuerdo con este pronunciamiento, registros electrónicos de transacciones, comprobantes contables y evidencia tecnológica deben ser considerados como medios de convicción que acrediten la territorialidad de las operaciones. De esta manera, la jurisprudencia del Consejo de Estado refuerza la necesidad de integrar fundamentos jurídicos, económicos y probatorios en la definición de la base gravable, garantizando que la tributación territorial responda a las particularidades de la economía digital y fortalezca la capacidad de fiscalización del Distrito Capital.

5. Conclusiones

El desarrollo de la presente investigación permitió evidenciar que la aplicación del impuesto de industria y comercio (ICA) en el contexto de las plataformas digitales de comercio electrónico plantea desafíos que cuestionan los criterios tradicionales sobre los cuales ha sido construido este impuesto. En concordancia con intención establecida inicialmente, el trabajo aporta un análisis integral que articula elementos normativos, económicos y operativos, con el fin de contribuir al planteamiento de criterios que permitan a la administración tributaria distrital garantizar la equidad y la efectividad de la tributación en el entorno de las plataformas digitales y el comercio electrónico.

Los hallazgos de la investigación pueden confirmar que los criterios tradicionales del ICA resultan insuficientes para abordar las dinámicas de la economía digital, pues se basan en parámetros de territorialidad ligados a la presencia física y a la materialización de la actividad económica en un espacio geográfico determinado. La economía digital, caracterizada por la desmaterialización de las operaciones, la intermediación tecnológica y la fragmentación de ingresos, exige un replanteamiento de dichos criterios. En este sentido, la integración de principios

constitucionales como la equidad, eficiencia y progresividad junto con la autonomía territorial, ofrece un marco sólido para la adaptación del tributo a las nuevas realidades económicas, garantizando que la potestad tributaria local se ejerza de manera coherente con los fines del Estado social de derecho.

Adicionalmente, el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado del 14 de mayo de 2026 refuerza la necesidad de contar con mecanismos probatorios claros que permitan acreditar la territorialidad de las operaciones digitales. Este enfoque probatorio resulta esencial en el comercio electrónico, donde la ausencia de presencia física dificulta la identificación de la jurisdicción competente.

La trazabilidad de la huella digital, sustentada en registros tecnológicos, contables y comerciales verificables, se convierte así en un elemento indispensable para garantizar la eficacia de la fiscalización y la justicia tributaria en el contexto del comercio electrónico. En consecuencia, la administración tributaria distrital debe avanzar hacia criterios integrados que combinen fundamentos jurídicos, económicos y probatorios, con el fin de asegurar una aplicación equitativa y efectiva del ICA en plataformas digitales. Solo de esta manera será posible cerrar los vacíos normativos, reducir los riesgos de elusión y evasión, y fortalecer la autonomía fiscal de Bogotá frente a los desafíos de la economía digital.

En relación con el primer objetivo planteado, orientado al análisis del marco normativo aplicable al principio de territorialidad del ICA en Bogotá, se concluye que, si bien el ordenamiento jurídico colombiano ha desarrollado reglas generales para la determinación del lugar de causación del impuesto, particularmente a partir de la Ley 14 de 1983 y su evolución normativa posterior, estas disposiciones presentan limitaciones cuando se aplican a modelos de negocio digitales. El análisis normativo y jurisprudencial evidenció que el criterio rector continúa siendo la

identificación del lugar donde se realiza la actividad gravada; sin embargo, en el caso de las plataformas digitales, dicha identificación resulta compleja debido a la desmaterialización de las operaciones, la simultaneidad de actuaciones en múltiples jurisdicciones y la ausencia de una presencia física tradicional. En este sentido, el principio de territorialidad, aunque formalmente vigente, requiere ser reinterpretado a la luz de las nuevas dinámicas económicas.

Respecto del segundo objetivo relacionado con la identificación de las características jurídicas y económicas de las plataformas digitales, se logró establecer que estas operan bajo modelos de negocio diferenciados que inciden directamente en su tratamiento tributario. La tipología propuesta —plataformas de intermediación de bienes, de servicios y de servicios digitales puros— permitió evidenciar que los problemas asociados al ICA no son homogéneos, sino que varían según la naturaleza de la actividad desarrollada. Desde el punto de vista económico, se identificó que estas plataformas se caracterizan por la generación de ingresos a través de comisiones, la explotación de activos intangibles, la utilización de redes digitales y la posibilidad de operar sin infraestructura física en el territorio. Estas características, sumadas a la fragmentación de las operaciones y a la participación de múltiples actores, generan escenarios propicios para la estructuración de prácticas que pueden derivar en elusión o evasión del impuesto.

En efecto, el análisis cualitativo desarrollado permitió identificar mecanismos como la domiciliación fiscal en jurisdicciones con menores cargas tributarias, la fragmentación de actividades entre distintos sujetos jurídicos, la calificación de las plataformas como intermediarios tecnológicos y la dificultad de control sobre actores no formalizados. Si bien estos mecanismos no constituyen necesariamente conductas punibles en todos los casos, sí evidencian la existencia de vacíos normativos y limitaciones en la capacidad de fiscalización que afectan la eficiencia del sistema tributario. Estos hallazgos permiten concluir que lo expuesto además de ser una discusión

teórica sobre la territorialidad tiene implicaciones prácticas en la determinación de la base gravable y en la equidad del sistema.

En cuanto al tercer objetivo establecido, orientado al planteamiento de criterios para la determinación de la base gravable del ICA en plataformas digitales en Bogotá, la investigación logró proponer un conjunto de lineamientos que integran elementos jurídicos, económicos y operativos. Estos criterios parten del reconocimiento de la naturaleza de las plataformas como prestadoras de servicios de intermediación, así como de la necesidad de incorporar variables como la ubicación del usuario, el lugar de consumo del servicio y la existencia de una presencia económica significativa en la jurisdicción. Asimismo, se destacó la importancia de fortalecer los mecanismos de información, especialmente a través de terceros, como herramienta para mejorar la capacidad de fiscalización de la administración tributaria.

Desde esta perspectiva, uno de los principales aportes del trabajo radica en la articulación de estos criterios como una propuesta aplicable al contexto de Bogotá, lo cual permite avanzar hacia una interpretación más coherente del impuesto frente a la economía digital. En este sentido, el estudio no solo contribuye al desarrollo teórico del derecho tributario territorial, sino que también ofrece herramientas prácticas que pueden ser utilizadas por la administración distrital para mejorar la determinación de la base gravable y reducir los niveles de incertidumbre jurídica.

En términos de resultados, si bien la investigación no se fundamentó en un tratamiento estadístico de datos cuantitativos, el análisis cualitativo de las fuentes normativas, jurisprudenciales y doctrinales permitió construir una comprensión integral del fenómeno estudiado. La sistematización de la información, así como la estructuración de los criterios propuestos, constituyen un aporte metodológico que facilita la interpretación del impuesto en escenarios complejos y poco explorados por su actualidad como el de las plataformas digitales. En

este sentido, el análisis desarrollado y esquematizado en el capítulo tercero cumple una función relevante al sintetizar los criterios planteados y ejemplificar su aplicación práctica.

En cuanto a su impacto, la investigación tiene relevancia en el ámbito local, en la medida en que ofrece herramientas para fortalecer la gestión tributaria en Bogotá frente a un fenómeno económico en constante crecimiento. A nivel nacional, el estudio contribuye al debate sobre la necesidad de adaptar los impuestos territoriales a las dinámicas de la economía digital, lo cual resulta pertinente para otros municipios que enfrentan problemáticas similares. A nivel internacional, si bien el análisis se centra en el contexto colombiano, los resultados se alinean con discusiones globales sobre la tributación de la economía digital, particularmente en lo relacionado con la superación de criterios basados exclusivamente en la presencia física.

Finalmente, se concluye que la tributación de las plataformas digitales en el marco del impuesto de industria y comercio exige una evolución interpretativa que permita cerrar la brecha entre la norma y la realidad económica. En este contexto, los criterios propuestos constituyen un paso hacia la construcción de un sistema tributario territorial más equitativo, eficiente y acorde con las transformaciones tecnológicas, en el cual la administración pueda ejercer de manera efectiva su potestad fiscal sin desconocer las particularidades de los nuevos modelos de negocio digitales.

Referencias

- Artana, M. (2023). *Desafíos tributarios en la era digital*. Universidad Escuela Argentina de Negocios.
- BlackSip. (2022). *Reporte de industria del e-commerce 2022 - 2023*. [Informe]. BlackSip.
- Bolado, E. y Trujillo, J. (2017). *Manual sobre el control de la evasión y la elusión fiscal*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- CCCE. (2020). *Impacto del covid-19 sobre el comercio electronico en Colombia*. [Informe]. Cámara Colombiana de Comercio Electrónico.
- CCCE. (2023). *Informe de industria e-commerce en Colombia 2022–2023*. [Informe]. Cámara Colombiana de Comercio Electrónico.
- CCCE. (2024). *Informe Trimestral del Comportamiento del Comercio Electronico en Colombia*. Bogotá D.C.
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. (1993). *Concepto 499 del 19 de agosto de 1993*. C.P. Jaime Betancur Cuartas.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2020). *Sentencia 23304 del 12 de marzo de 2020*. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2022). *Sentencia 1565 de 2022*. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2025). *Sentencia 29299 del 31 de julio de 2025*. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2026, mayo 14). *Sentencia Radicado No. 41001-23-33-000-2023-00411-01 (30424)*. Bogotá: Consejo de Estado.

Concejo Distrital de Bogotá. *Estatuto Tributario Municipal de Bogotá*. Artículo 66. Economía Digital.

Constitución Política de Colombia. (1991). *Artículo 338*. Secretaría del Senado de la República de Colombia.

Corte Constitucional. (2001). *Sentencia C-1147 de 2001*. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-155 de 2003*. M.P. Eduardo Montealegre.

Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-776 de 2003*. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

Corte Constitucional de Colombia. (2004). *Sentencia C-517 de 2004*. M.P. Álvaro Tafur Galvis.

Corte Constitucional. (2015). *Sentencia C-492 de 2015*. M.P. María Victoria Calle Correa.

Corte Constitucional (2024). *Sentencia T-453 de 2024*. M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar.

Corte Constitucional Colombiana. (2019). *Sentencia C-056 de 2019*. M.P. Carlos Bernal Pulido.

DAF (2022). *Concepto DAF 034362. Impuesto de industria y comercio. Actividades de economía digital*. Bogotá D.C.

Decreto-ley 1333 de 1986. (1986, diciembre 3). Artículo 196. *Diario Oficial*.

Donado Walteros, J. M. (2020). *Territorialidad del impuesto de industria y comercio: Aplicación en actividades de comercio electrónico*. Universidad Externado de Colombia.

Ecommerce (2021). *Observatorio*. Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC).

Geographic, National. (2024). *Breve cronología del pago de impuestos a lo largo de la historia*. National Geographic.

Gilmart, D. (2013). *Los impuestos en el imperio Romano*. Histórico digital.

Gómez, J. y Jiménez, J. (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. CEPAL.

- Gómez, Jiménez, y Lozano. (2022). Análisis de la territorialidad del ICA 2015-2020. En: *Revisión de marco normativo territorial para optimizar recaudación municipal*.
- Gómez, L. y Romero, C. (2023). *Tributos territoriales durante los estados de excepción por emergencia económica*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Guba, E., & Lincoln, Y. (2002). *Paradigmas en competencia en la investigación cualitativa*. La Sonora: El Colegio Sonora: In C. Derman, & J. Haro,.
- Insignares Gómez, R. (2006). *La reserva de ley tributaria vista desde la óptica del Tribunal Constitucional español* (1.^a ed.). Universidad Externado de Colombia.
- Insignares Gómez, R. (2015). El poder tributario: Organización y estructura en el Estado colombiano. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Universidad Externado de Colombia.
- Jimenez, A. G., & Rodríguez Aguazaco, Y. P. (s.f.). *Territorialidad en el impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios informáticos en los municipios Medellín, Cali y Bogotá D.C.* Universidad Piloto de Colombia, Bogotá D.C.
- Ley 14 de 1983. (1983, octubre 5). *Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 36.288.
- Ley 527 de 1999. *Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales*. Diario Oficial No. 43.673.
- Ley 1819 de 2016. (2016, diciembre 29). *Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 50.101.
- Martínez Godínez, V. L. (2013). *Paradigmas de investigación. Manual multimedia para el desarrollo de trabajos de investigación. Una investigación desde la epistemología dialéctico-crítica*. Universidad Pedagógica de Durango.

Ministerio de Hacienda. (2017). *Concepto sobre territorialidad del ICA*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ministerio de Hacienda y Credito Público. (2019). *Impuesto de Industria y Comercio*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ministerio de Hacienda y Credito Publico. (2024). *Viabilidad fiscal territorial*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. *OECD Publishing*.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2019). Una introducción a las plataformas en línea y su papel en la transformación digital. *OECD Publishing*.

Pedraza, A. J., García Cortés, D., García Piñeros, F. C., & Guevara Pérez, G. D. (2006). *Aproximación a la historia de los impuestos en Colombia*. Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 12.

Ramírez, C. M. (2023). *La territorialidad y su manejo en el impuesto de industria y comercio*.

Ramírez Jiménez, A. G. (2020). *Territorialidad en el impuesto de industria y comercio para las actividades de servicios informáticos en Colombia*. Universidad Piloto de Colombia.

Rodriguez, R. A. (2019). El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Medellín. Una mirada constitucional bajo el análisis de ponderación. *Revista de derecho fiscal*. Universidad Externado de Colombia.

Romero, C y Gómez, L. (2024). La configuración impositiva territorial colombiana desde la determinabilidad del hecho generador. *Revista de Derecho Fiscal*. Universidad Externado de Colombia.

Rosembuj, T. (1989). *Elementos de Derecho Tributario*. Barcelona.

Rosembuj, T. (s.f.). *El impuesto como disfrute de bienes colectivos*. El fisco.

Rochet, J. C., & Tirole, J. (2003). *Platform competition in two-sided markets*. Journal of the European Economic Association.

Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá. (2017). *Concepto 1244 de 2017*. [Concepto]. Régimen Legal de Bogotá.

Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá. (s. f.). *Conceptos y tarifas asociadas a la liquidación del impuesto de industria y comercio*. [Concepto]. Régimen Legal de Bogotá.

Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá. (2025). *Impuesto de Industria y Comercio (ICA)*.

Semrush. (Noviembre de 2024). *Tráfico web hacia tiendas en línea en Colombia durante noviembre de 2024*.

Silva, F. D., & Nuñez, G. (2021). *La era de las plataformas digitales y el desarrollo de los mercados de datos en un contexto de libre competencia*. Santiago: CEPAL.

Srnicek, N. (2017). *Platform capitalism*. Polity Press.

Superintendencia de Industria y Comercio (SIC). *Sentencia 16593*. Delegatura para Asuntos Jurisdiccionales.

Zuñiga, J. (2021). *Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio en las operaciones de Comercio Electrónico en Colombia*. Universidad de Manizales.