

Información Importante

La Universidad Santo Tomás, informa que el(los) autor(es) ha(n) autorizado a usuarios internos y externos de la institución a consultar el contenido de este documento a través del Catálogo en línea del CRAI-USTA y el Repositorio Institucional en la página Web de la CRAI-USTA, así como en las redes de información del país y del exterior con las cuales tenga convenio la Universidad.

Se permite la consulta a los usuarios interesados en el contenido de este documento, para todos los usos que tengan **finalidad académica**, nunca para usos comerciales, siempre y cuando mediante la correspondiente cita bibliográfica se le dé crédito al trabajo de grado y a su autor.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, la Universidad Santo Tomás informa que “los derechos morales sobre documento son propiedad de los autores, los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.”

**Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación, CRAI-USTA
Universidad Santo Tomás, Bucaramanga**

Propuesta para el diseño de un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales.

Gerson Alexander Quijano Torres y Napoleón Barajas Ortiz

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

Director:

César Augusto Romero Molina

PhD en Derecho Fiscalidad Internacional y Comunitaria

PhD en Derecho Administrativo

Universidad Santo Tomas, Bucaramanga

División de Ciencias Jurídicas y Políticas

Facultad de Derecho

2019

*No te rindas, por favor no cedas,
 aunque el frío queme,
 aunque el miedo muerda,
 aunque el sol se ponga y se calle el viento,
 aún hay fuego en tu alma,
 aún hay vida en tus sueños,
 porque cada día es un comienzo nuevo,
 porque esta es la hora y el mejor momento.*

Mario Benedetti

Dedicatorias

*A Dios, por ser el inspirador y
darme la fortaleza y sabiduría
para culminar el proceso de
obtener uno de los anhelos
mas añorados en mi vida.
Por darme las fuerzas y las ganas
de seguir adelante y no desfallecer.
A mis amados Padres y Familiares,
por su amor, soporte constante,
por enseñarme a perseverar,
creer en que todo es posible y
por ser los conductores
para lograr este objetivo.
A mis grandes e inolvidables amigos,
Jorge Silva, Howard Vanegas y
Julieth Rincón (Q.E.P.D.).*

Gerson Quijano Torres,

*Esta tesis se la dedico a Dios,
quién con su grandeza siempre guio y
señalo el camino del conocimiento,
al darme fuerzas para seguir adelante,
no desfallecer y dudar ante los problemas
que se presentaban. A mi familia,
quienes por ellos soy lo que soy,
me han dado todo lo que soy como persona,
mis valores, principios, carácter,
mi empeño, perseverancia y coraje
para conseguir mis objetivos.
A mis hermanos por estar siempre presentes,
acompañándome para poderme realizar.
A mis sobrinos quienes han sido y son mi motivación,
Inspiración y felicidad.*

Napoleón Barajas Ortiz

Agradecimientos

A nuestro director de tesis el Doctor César Augusto Romero Molina, por toda su ayuda, formación, conocimiento y colaboración durante el desarrollo de nuestra maestría.

A nuestra Alma Mater Universidad Santo Tomas por otorgarnos todas las facilidades y oportunidades en materia académica.

Al Doctor Oscar Hernando Carreño Gaitán, por su apoyo y colaboración en el proceso académico.

A nuestros amigos y compañeros de la maestría, con quienes compartimos experiencias en nuestra vida cotidiana que enriquecían nuestros conocimientos en todas las etapas de estudio.

Tabla de contenido

Introducción	13
1. Propuesta para el diseño de un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales.	17
1.1 Objetivos.....	17
1.1.1 Objetivo General.....	17
1.1.2 Objetivos Específicos.....	17
2. Estado del arte.....	17
3. Marco teórico	22
3.1 Comercio electrónico	22
3.2 Plataformas digitales.....	24
3.3 Economía digital	25
3.4 Impuestos	26
3.5 Establecimiento permanente	27
4. Metodología	28
5. Comercio electrónico en Colombia	28
5.1 Origen del internet y su incursión en América Latina	28
5.2 Antecedentes: Colombia, sus primeros pasos en el <i>cyber</i> espacio	30
5.3 Relación comercio e internet en Colombia.....	32
5.4 Definición de comercio electrónico en Colombia	36
5.5 Aspectos jurídicos y tributarios del comercio electrónico en Colombia	37
5.5.1 Comercio electrónico en el ordenamiento jurídico colombiano.	37
5.5.2 Doctrina jurisprudencia del comercio electrónico en Colombia.....	40
5.5.2.1 Corte constitucional de la república de Colombia.	40
5.5.2.2 Consejo de Estado de la Republica de Colombia.	41
5.5.3 Fiscalidad del comercio electrónico en Colombia.	43
5.5.3.1 Impuestos directos nacionales.....	45
5.5.3.2 Impuestos indirectos nacionales.	47
6. Comercio Electrónico Internacional	49
6.1 Organismos Internacionales.....	49

6.1.1 Organization for economic cooperation and development OECD.	49
6.1.2 Modelo OECD.	54
6.1.2.1 Base erosion and profit shifting BEPS.....	58
6.1.2.1.1 Acción 1: desafíos de la economía digital.	63
6.1.2.1.2 Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto EP.....	74
6.2 Análisis del Derecho Tributario del Comercio Electrónico en legislaciones extranjeras.....	76
6.2.1 Países OECD.....	76
6.2.1.1 España.	76
6.2.1.2 Francia.....	80
6.2.1.3 México.	81
6.2.3 Países no OECD.....	84
6.2.3.1 Argentina.....	84
6.2.3.2 Brasil.	85
6.2.3.3 Costa Rica.	88
7. Modelo de tributación directa al comercio electrónico en Colombia	89
7.1 Principios tributarios nacionales e internacionales	91
7.2 Impuesto de renta y complementarios	92
7.2.1 Mecanismos de recaudo.....	93
7.3 Proyecto de ley.....	93
8. Conclusiones	96
Referencias bibliográficas.....	97

Lista de tablas

Tabla 1. Principios tributarios constitucionales nacionales	44
Tabla 2. Principios tributarios, Derecho Internacional Tributario	51
Tabla 3: Composición del MOECD.....	55
Tabla 4: Acciones del plan BEPS	59
Tabla 5: Elementos tributarios, impuesto de renta plataformas digitales	92

Abreviaturas

ABComm: *Associação Brasileira de Comércio Eletrônico*

ARPANET: *Advanced Research Proyecto Agency Net*

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*

BIAC: *Business and Industry Advisory Committee*

B2B: *Business-to-Business*

B2C: *Business-to-Consumer*

B2G: *Business to Government*

Camara-e.net: *Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico*

CCCE: *Cámara de Colombiana de Comercio Electrónico*

CDI: *Convenios de Doble Imposiciones*

CE: *Comisión Europea*

CEE: *Comisión Económica Europea*

cef: *Centro de Estudios Fiscales*

CEPAL: *Comisión Económica para América Latina y el Caribe*

CERN: *Laboratorio Europeo de Física de Partículas*

CFA: *Committee on Fiscal Affairs*

CFC *Controlled foreing corporation rule*

CGSN: *Simple National Steering Committee*

CNUDMI: *Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional*

Const: *Constitución*

COP: *Pesos Colombianos*

C2C: *Consumer-to-consumer*

DANE: *Departamento Administrativo Nacional de Estadística*

DIAN: *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*

DNS: *Domain Name Syste*

EDI: *Intercambio De Datos Electrónico*

EP: *Establecimiento Permanente*

EPP: *Pequeñas Empresas*

GEFED: *Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital*

HTTP: Protocolo de Transferencia de Hipertextos

IVA: Impuesto al Valor Agregado

MOEDC: Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio

ME: Microempresa

MinTIC: Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Oe: Observatorio de *e-Commerce*

OECD: *Organisation for Economic Co-operation and Development*

PIB: Producto Interno Bruto

PNBL: Plan Nacional de Banda Ancha

PT: Precios de Transferencia

PwC: *Price Waterhouse Coopers*

Pymes: Pequeñas y Medianas Empresas

TCP/IP: *Transfer Control Protocol/Internet Protocol*

TIC: Tecnologías de la Información y la Comunicación

TUAC: *Trade Union Advisory Committee*

UE: Unión Europea

UNCTAD: *United Nations Conference on Trade and Development*

UNCITRAL: *United Nations Commission for the Unification of International Trade Law*

WTO: *World Trade Organization*

WWW: *World Wide Web*

Resumen

La gran e inesperada expansión de las tecnologías de la información y la comunicación conllevó al desarrollo del comercio electrónico; enmarcado principalmente en la comercialización de bienes y servicios a través de internet, mediante nuevos elementos de transferencia de información denominados plataformas digitales. El crecimiento constante de esta nueva forma de comercio transformó la manera tradicional de hacer negocios en todo el mundo, lo cual originó grandes retos en los sistemas jurídicos y tributarios de cada nación. Diversas organizaciones internacionales en cabeza de la Unión Europea, Grupo de los 20 y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos han formulado directrices inconclusas para regular el comercio electrónico, lo cual ocasiona pérdidas importantes del fisco nacional e internacional. En Latinoamérica, la mayoría de los países no presentan un modelo de tributación, incluido Colombia; lo cual permite la elusión de tributos directos, específicamente el impuesto de renta. Por tanto, el objetivo de este trabajo fue diseñar un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales. El desarrollo de esta investigación en un sentido general fue de tipo cualitativo dogmático-jurídico. El modelo de tributación propuesto se fundamentó en los principios tributarios constitucionales y del derecho tributario internacional y estableció los lineamientos mínimos necesarios para regular estas transacciones, basado en el *nexo* sustancial determinado por la creación de valor y la reestructuración del concepto de establecimiento permanente; con el fin de contribuir frente a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, para brindar una buena competencia, la libre circulación de capitales y asegurar la eficiencia del recaudo, repercutiendo en el incremento del erario público para el fomento y desarrollo de proyectos en materia de educación, deporte, cultura, ciencia y tecnología.

Palabras clave: Comercio electrónico, establecimiento permanente, modelo de tributación, economía digital, plataformas digitales.

Abstract

The great and unexpected expansion of information and communication technologies led to the development of electronic commerce; mainly framed in the commercialization of goods and services through the internet, by new elements of information transfer called digital platforms. The constant growth of this new form of commerce transformed the traditional way of doing business around the world, which created great challenges in the legal and tax systems of each nation. Several international organizations headed by the European Union, Group of 20 and the Organization for Economic Cooperation and Development have formulated unfinished guidelines to regulate electronic commerce, which causes significant losses of national and international treasury. In Latin America, most countries do not have a tax model, including Colombia; which allows the avoidance of direct taxes, specifically the income tax. Therefore, the objective of this work was to design a model of direct taxation in electronic commerce operations in Colombia focused on international digital platforms. The development of this research in a general sense was of a qualitative dogmatic-legal nature. The proposed taxation model was based on the constitutional tax principles and international tax law and established the minimum guidelines necessary to regulate these transactions, based on the substantial link determined by the creation of value and the restructuring of the concept of permanent establishment; in order to contribute to the erosion of the tax base and the transfer of benefits, to provide good competition, the free movement of capital and ensure the efficiency of collection, impacting on the increase in the public treasury for the promotion and development of projects in education, sport, culture, science and technology.

Keywords: Electronic commerce, permanent establishment, tax model, digital economy, digital platforms.

Introducción

A través de los años, la tecnología evoluciona a pasos agigantados en los campos de la información, la computación y las comunicaciones, lo cual ocasiona un rápido y continuo desarrollo del ámbito comercial, que genera un profundo efecto en la economía tradicional. Estos avances tecnológicos facilitan el intercambio de bienes y servicios, debido a que reducen costos en las transacciones e incrementan el acceso a los clientes, promoviendo un mayor dinamismo en la economía (Cavazos & Reyes, 2008; Arbiza, 2015).

Esta transformación del comercio tradicional instauró en el mundo actual, una nueva forma de realizar operaciones de índole comercial, conocido como el comercio electrónico, el cual comprende la realización de negocios a través de plataformas digitales soportadas en el internet, ofreciendo bienes y servicios, que pueden ser entregados *on line* u *off line* (Cavazos & Reyes, 2008). Según la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), las transacciones *digitales* entre empresas y consumidores presentaron cifras cercanas a 1.2 billones de dólares y las transacciones entre empresas ascendieron a 15 billones de dólares (UNCTAD, 2015). Estadísticas nacionales evidencian que esta nueva forma de comercio presentó un incremento del 14%, representado en el aumento de 12.8 billones a 14.6 billones COP en los años 2016 y 2017 respectivamente, con una participación en crecimiento del producto interno bruto (PIB) en un 2% (CCCE. 2018). En consecuencia, el crecimiento constante de esta nueva forma de comercio a nivel mundial y nacional ocasiona grandes desafíos en los regímenes jurídicos y tributarios para evitar la elusión del tributo.

La evolución constante del comercio electrónico en los últimos años permitió el desarrollo de nuevos elementos que facilitan la comercialización de bienes y servicios denominados plataformas digitales. Estos elementos surgen como un mecanismo habilitado en la web para la prestación de servicios de intermediación a través de la emisión y recepción de mensajes de datos, alojamiento de información, acceso y recopilación de datos. Dentro de ellas, se encuentran proveedores de servicios de *streaming* como *Netflix*, *Facebook* y *Amazon*; servicios de música como *Spotify* y *Deezer*, entre otras. En este sentido, las plataformas digitales coadyuvaron a impulsar el comercio electrónico, debido a la forma ágil y eficiente que estos medios tecnológicos ofrecen para hacer negocios (Campos, 2015; Fernández, 2016).

En términos generales, el sistema tributario internacional contempla dos clases de impuestos: directos e indirectos. Los primeros hacen referencia a los tributos generados sobre las ganancias y el patrimonio, mientras que los impuestos indirectos, son aquellos que se imponen a la comercialización de bienes y servicios (Lustig, 2017). A nivel mundial, los tributos del comercio electrónico se reflejan principalmente en los impuestos indirectos. Lo anterior, se ilustra mediante los lineamientos establecidos por la Unión Europea y el Reino de España, los cuales instauraron el impuesto al valor agregado en las operaciones comerciales de bienes y servicios del comercio electrónico (Borrego, 2014). En Colombia, la reforma tributaria del año 2016 estableció que los ingresos percibidos por los servicios prestados desde el exterior mediante el uso electrónico, son gravados únicamente con el impuesto indirecto al valor agregado (Ley 1819, 2016, art. 178-180).

La imposición de tributos directos del comercio electrónico es un tema sensible, sujeto a debates continuos desde el campo del derecho tributario internacional. Diversas organizaciones internacionales expertas en tributación han reunido esfuerzos para establecer los lineamientos necesarios para esta nueva forma de comercio. En concreto, la Unión Europea y la Organización

para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD) han sentado los primeros precedentes para definir los nuevos principios del régimen tributario aplicados al comercio electrónico (Carbajo, 2001). De igual forma, algunos países de la Unión Europea, en cabeza de Francia estipularon normativas jurídico-tributario para el cobro de tributos directos generados por servicios derivados del comercio electrónico (PwC, 2018). En Latinoamérica, la mayoría de países no presentan un modelo de tributación directa, incluido Colombia (Arbiza, 2015). No obstante, países como Brasil y Argentina, han incorporado recientemente dentro de los ordenamientos jurídico-tributario una carga impositiva directa a este tipo de transacciones (cef, 2016).

En Colombia, el estado ha adoptado medidas reglamentarias para enfrentar los cambios en la tecnología generados por el avance emergente del comercio electrónico (Lorenzetti, 2001). La legislación nacional en primera instancia incorporó la ley 527 de 1999, conocida como la ley de comercio electrónico, la cual define y reglamenta el comercio electrónico, el uso de los mensajes de datos, firmas digitales y entidades de certificación (Ley 527, 1999). Esta ley otorgó validez jurídica a las operaciones comerciales realizadas a través de medios electrónicos y reglamentó la inscripción de la información de las transacciones en el Registro Mercantil (Ley 633 de 2000. Art. 91; Decreto 2184 de 2012).

Así mismo, El estatuto tributario establece que las sociedades o personas extranjeras residentes fiscales en Colombia que realicen operaciones comerciales incluidas esta nueva forma de hacer negocios, dentro de la jurisdicción colombiana son contribuyentes del impuesto de renta (ET, 2018, art 24). Sin embargo, la elusión de los tributos directos ocurre en dos escenarios. El primero de ellos, se origina cuando las empresas y personas extranjeras no residentes en Colombia, tributan mediante el método de retención en la fuente en varios casos, donde no se incluye el comercio electrónico a través de plataformas digitales (ET, 2018, art. 407-411). El segundo

escenario, emerge cuando las sociedades y personas extranjeras sin residencia fiscal en Colombia, son contribuyentes del impuesto de renta, en el momento que ingresan a operar sus negocios en el país, mediante la modalidad de establecimiento permanente (EP) (ET, 2018, art. 20-2). Por consiguiente, las plataformas digitales internacionales no constituyen un EP, basado en el concepto limitado del estatuto tributario, lo que permite la elusión del impuesto sobre la renta.

En este sentido, a pesar de los esfuerzos realizados por el régimen jurídico-tributario colombiano en materia del comercio electrónico, la legislación actual presenta vacíos en la normativa vigente, lo cual permite la elusión de tributos directos, específicamente el impuesto de renta en las plataformas digitales internacionales que prestan diversos servicios electrónicos dentro del país. Por consiguiente, el presente trabajo propuso el diseño un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales. El modelo de tributación propuesto pretende establecer los lineamientos mínimos necesarios para regular estas transacciones digitales de crecimiento constante, lo cual generará a mediano y largo plazo una reestructuración de la normativa, con el subsecuente incremento en el erario para desarrollar los rubros presupuestales de inversión pública específicamente en materia de educación, deporte, cultura, ciencia y tecnología.

1. Propuesta para el diseño de un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo General

Proponer el diseño de un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Determinar el estado actual de la normativa colombiana en la tributación de operaciones comerciales electrónicas enfocado a plataformas digitales internacionales.
- Analizar los modelos internacionales de tributación existentes en materia del comercio electrónico a través de plataformas digitales internacionales.
- Establecer los elementos necesarios para el diseño del modelo de tributación directa en comercio electrónico a través de plataformas digitales internacionales.

2. Estado del arte

El comercio electrónico gozó de un gran auge a finales del siglo pasado y transformó la manera tradicional de hacer negocios a nivel global, al unir la comercialización y el internet, lo cual permitió un acceso inmediato a la información de bienes y servicios con tan solo con un *click*. Grandes potencias mundiales como Estados Unidos, Canadá, la Unión Europea (UE) y organismos

internacionales expertos en temas de tributación como la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD por sus siglas en inglés, *United Nations Conference on Trade and Development*), la Organización Mundial del Comercio (WTO por su siglas en inglés *World Trade Organization*) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD por sus siglas en inglés, *Organization for Economic Co-operation and Development*) han encaminado esfuerzos para afrontar los desafíos que el comercio electrónico enfrenta en el ámbito jurídico tributario.

En la literatura diversos autores han tratado de definir y concertar los lineamientos mínimos jurídicos, para regular el sistema tributario del comercio electrónico y economía digital. Según Chico, el comercio electrónico presenta un inconveniente elemental, para establecer donde se lleva a cabo la transacción comercial, determinado por la limitación del concepto de establecimiento permanente (EP), señalado en el modelo de tributación OECD (Chico, 2006). Del mismo modo Calvo, enfatiza este problema fundamental en la determinación de la potestad tributaria, que tienen los estados para gravar estas operaciones comerciales cuando se realizan las transacciones en diferentes jurisdicciones, basados en los principios de fuente y residencia (Calvo, 2008). Por consiguiente, estos autores concluyen que el concepto de EP debe estar a la vanguardia de los avances de la tecnología, con el fin otorgar al estado fuente la potestad de gravar dichas transacciones.

Así mismo, Sanín, expuso los obstáculos tributarios que presenta el comercio electrónico, como la determinación de la potestad tributaria que tiene los estados para gravar e identificar las fuentes de los ingresos de dichas operaciones, debido a que el modelo de la OECD, en conjunto con su concepto limitado de EP, permite la erosión de las bases gravables en las jurisdicciones que intervienen en los procesos de comercialización por internet. Sin embargo, expone el informe

emitido por la OECD para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, como un elemento fundamental para gravar las operaciones del comercio electrónico. Toda vez que, el plan contempla la modificación del concepto de EP incorporando los negocios emanados por la economía digital, determinado la procedencia del EP virtual. En este sentido, Sanín, concluye que “la economía digital será la misma economía”, por ello, la tributación internacional en referencia a la comercialización digital es un fragmento inexplorado para los estados y entidades fiscalizadoras, por tal razón, países como “Colombia deja de recaudar millones de dólares por impuestos directos e indirectos en el asunto” (Sanín, 2015).

Del mismo modo, Montesinos estableció desde una perspectiva tributaria, los principios de neutralidad e igualdad que el comercio electrónico debe implementar, para evitar que “no exista una distorsión en la competencia”, puesto que es evidente que los ingresos percibidos bajo estas premisas se determinan como actividades gravadas con el impuesto de renta (Montesinos, 2015). Así mismo, Escamilla evidenció la problemática que presenta el comercio electrónico contra las fronteras de los estados y las imposibilidades de legislar mediante los modelos para evitar la doble tributación existente. Este autor, teorizó la discusión que enfrenta la academia, acerca del principio de equidad tributaria en el comercio electrónico, donde el gobierno de turno y el eufemismo legal, atrae grandes capitales favoreciendo la elusión del impuesto de renta, deteriorando así el ingreso tributario, sin favorecer al consumidor, debido a que es él “quien paga de forma conscientemente los impuestos indirectos y los impuestos directos los paga de manera inconscientemente y no necesariamente llega a las arcas del estado”. Por consiguiente, no existe equidad tributaria, si el estado lidera el cobro de tributos sin asegurar los recaudos efectivos de estos inversionistas (Escamilla, 2017).

Por el contrario, Oliver, concluyó que el comercio electrónico debe mantener su imposición en el estado de residencia, basándose en la dificultad que tiene lo estados para identificar la procedencia de los ingresos. Lo anterior, se fundamenta en el estudio de la OECD “caracterización de las transacciones en el comercio electrónico”, el cual estableció veintiocho categorías comunes del comercio electrónico como beneficios empresariales y en conjunto con el modelo de doble imposición de la OECD estipula que los beneficios empresariales deben tributar en el país de residencia, toda vez que, estas categorías no constituyan un EP (Oliver, 2009).

Por otra parte, los organismos internacionales trabajan de manera conjunta para lograr superar todas las barreras existentes en el comercio electrónico. En consecuencia, la OECD, elaboró un proyecto conocido como el plan de Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS- por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*), la cual es una herramienta importante para enfrentar los problemas de erosión de la base imponible y la desviación de beneficios, destacándose los inconvenientes establecidos por la evolución de las tecnologías y la transformación de la forma de hacer negocios (OECD, 2015). Dentro de las acciones que contempla el plan BEPS, la acción uno reconoce los desafíos que emana la economía digital en el campo de la tributación y analiza los problemas que generan la imposición del comercio electrónico, atendiendo las sugerencias adoptadas en la conferencia de Ottawa, Canadá en 1998, bajo los principios de neutralidad y equidad del sistema tributario en las actividades económicas electrónicas y convencionales y la acción siete en relación a la presencia significativa digital para en que en lo posible se constituya un establecimiento permanente (OECD, 2015; Hongler & Pistone, 2015; Patton, 2017). Por consiguiente, la OECD pretende contrarrestar los retos de la imposición de la carga tributaria y establece los parámetros fiscales más idóneos a los negocios de la economía digital.

De igual forma, el Centro de Estudio Fiscales de Uruguay (cef), expuso la problemática que enfrenta la economía digital desde la imposición directa e indirecta y la gran dificultad que tienen los estados para determinar donde germina la operación comercial. El cef resalta la importancia que tiene lo países en vías de desarrollo en la economía digital, debido a que la potestad tributaria para este nuevo modelo de hacer negocios debe radicarse en la fuente, lo cual modificaría el concepto de EP, teniendo como punto de partida la repercusión que tuvo el avance tecnológico en la comercialización y regular las renta internacionales. (ecf, 2016).

En este contexto, Faundez, afirmó la obsolescencia que tiene el concepto de EP en la actualidad para enfrentar el comercio electrónico, siendo el principal problema que permite la elusión del impuesto de renta y el traslado de beneficio tributarios desde la perspectiva del convenio OCED. Este autor, resalta los comentarios dados por el grupo de expertos sobre la fiscalidad de la economía digital de la OCED, acerca de la modificación del concepto de EP, permitiendo la flexibilidad del criterio de “lugar fijo de negocios” y la implementación de un principio basado en la presencia económica significativa, incluyendo los principios fiscales fundamentales de neutralidad, eficiencia certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad y sostenibilidad”, los cuales, deben ser el punto de partida para ponerle fin a los problemas fiscales que nacen del entorno del derecho tributario internacional. (Faundez, 2018).

En conclusión, la literatura disponible en materia del comercio electrónico y economía digital desde una perspectiva jurídico tributario, evidencia la problemática presente en la forma de tributar, particularmente en la identificación de la procedencia de las operaciones, debido a la falta de un concepto amplio de EP, que permite el desvío de recursos a través de beneficios fiscales. Por consiguiente, esta comercialización mediante plataformas digitales requiere ser regulada por

los estados, con el fin de evitar la no imposición de los ingresos atribuibles a las mismas y el traslado de beneficios fiscales.

3. Marco teórico

A través de los años, el comercio tradicional logró instaurar en el mundo actual una nueva forma de comercialización conocida como el comercio electrónico, este tipo de comercio conlleva a operaciones transfronterizas que benefician a las compañías a la expansión internacional. A su vez, permite la elusión de los impuestos o el traslado de las bases imponibles por beneficios tributarios (Seoane, 2005; Sanín, 2015). Por consiguiente, los estados afrontan grandes desafíos en los ámbitos jurídicos y tributarios, con el fin de contrarrestar los inconvenientes tributarios que esta emana. A continuación, se procede a conceptualizar el comercio electrónico y la relación jurídica tributaria que esto conlleva.

3.1 Comercio electrónico

Diversos entes internacionales reconocidos en materia de comercio han destinado esfuerzos para definir el campo del comercio electrónico. Según la Comisión Europea (CE), el comercio electrónico se define como la realización de transacciones comerciales a través de medios electrónicos, con base en la transmisión electrónica de información (CE, 1997). Así mismo, la WTO, define exclusivamente este tipo de comercio como la producción, distribución, comercialización, venta o entrega de bienes y servicios por medio electrónicos (WTO, 1998). De acuerdo con la OECD, el comercio electrónico consiste en la comercialización de bienes o

servicios, realizados a través de redes informáticas como páginas web, intercambio electrónico de datos o a través de cualquier aplicación habitada por la web, con el propósito de hacer o recibir pedidos, permitiendo o no el pago en línea (OECD, 2011).

En la literatura, algunos autores han conceptualizado el comercio electrónico. Según Condoya, este tipo de comercio se define como la comercialización y contratación vía electrónica de bienes y servicios, mediante varios terminales informáticos comunicados entre un entorno de red abierta basado en el internet (Condoya, 2000). A su vez, Lorenzetti, define el comercio electrónico como la realización de operaciones comerciales a través de medios electrónicos principalmente el internet (Lorenzetti, 2001).

Por otro lado, el comercio electrónico presenta cuatro categorías establecidas, de acuerdo a las relaciones existentes entre los gobiernos, empresas y consumidores, en las que se incluyen: el comercio electrónico entre empresas (B2B por sus siglas en inglés; *Business-to-business*), empresas y consumidor (B2C por sus siglas en inglés, *Business-to-Consumer*), consumidor y consumidor (C2C por sus siglas en inglés, *Consumer-to-consumer*) y finalmente, estados y empresas (B2G por sus siglas en inglés, *Business to Government*) (UNCTAD, 2015).

De acuerdo con la OECD, el comercio electrónico ha mantenido un constante crecimiento en los últimos años principalmente en el segmento B2B, manejado a través de intercambios de datos electrónicos, lo que representó aproximadamente el 90% de las transacciones. Adicionalmente, el segmento B2C evidenció un crecimiento acelerado de las transacciones, debido a la interacción de las redes sociales, las páginas web, los teléfonos inteligentes y las aplicaciones móviles que permiten un acceso inmediato a los consumidores (OECD, 2013). A su vez, se estima que cerca del 50% del comercio mundial de servicios se realiza de manera digital. Siendo, las

plataformas digitales, como *Alibaba*, *Amazon*, *eBay*, *Flipkart*, responsables del 12% de esta modalidad de comercio (Comisión Reguladora de Comunicaciones [CRC], 2017).

3.2 Plataformas digitales

En los últimos años, en vista del auge del comercio electrónico, han surgido nuevos elementos que facilitan la comercialización de bienes y servicios denominados plataformas digitales. Diversos autores han concentrado esfuerzos para conceptualizar este nuevo elemento. Según Campos, las plataformas digitales surgen como un mecanismo habilitado en la web para el lanzamiento de contenidos, información de los productos que tienen las empresas para los consumidores (Campos, 2015). A su vez, Fernández, conceptualiza las plataformas digitales como un instrumento con el cual se prestan servicios de intermediación a través de la emisión y recepción de mensajes de datos, alojamiento de información, acceso y recopilación de datos que permiten la interacción entre el vendedor y el consumidor sin contacto físico para llevar a cabo una transacción (Fernández, 2016). Así mismo, según Vásquez & Joyanes, las plataformas digitales son un medio de comunicación utilizado para informar a los consumidores los bienes y servicios que ofertan las empresas de diferente actividad. (Vásquez & Joyanes, 2017).

Dentro de estas plataformas se encuentran proveedores de servicios de *streaming* como *Netflix*, *Facebook* y *Amazon*; servicios de música como *Spotify* y *Deezer*, otras que ponen en contacto directo entre el consumidor y el proveedor como *Uber* y *Airbnb* y *marketplaces* como *Amazon*, *eBay* y *Mercadolibre* (Fernández, 2016).

3.3 Economía digital

La gran e inesperada expansión de las tecnologías de la información y la comunicación (TICs), dio lugar al nuevo concepto de economía digital, el cual consiste en la comercialización a través de internet, dando paso a una nueva forma de comercio (Cerrillo, 2018). Según Zapata, la economía digital es un fenómeno emergente que promueve la evolución de los sectores que conforman la economía tradicional, ofreciendo a los consumidores y proveedores plataformas mundiales abiertas a un mercado competitivo entre bienes y servicios, que facilita el acceso a la información de los productos y permite la comunicación y distribución de contenidos digitales en (Zapata, 2016). En concordancia, Zamora, define la economía digital como un apéndice del conglomerado de la economía, basada en contenido digitales, incluyendo tecnologías digitales avanzadas, talento humano capacitado y los bienes digitales que se utilizan para su producción (Zamora, 2016).

Por otra parte, el Centro de Estudios Fiscales [cef], la economía digital se establece como el intercambio de bienes y servicios a través de un medio electrónico, lo que conlleva a grandes desafíos en los nuevos modelos de negocios de acuerdo a la clasificación de la UNCTAD para el comercio electrónico (cef, 2016). Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), la economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias de las tecnologías, software, hardware, servicios TICs, la red de actividades económicas y sociales facilitadas por internet y la computación en la nube. (CEPAL, 2013). .

Por último, diversos estudios y autores emplean el término de economía digital indistintamente para referirse al comercio electrónico, debido a que los dos conceptos presentan una estrecha relación en la forma de comercialización de bienes y servicios. Por tanto, para fines

prácticos de esta investigación, se utilizará el término de comercio electrónico y economía digital de forma indistinta.

3.4 Impuestos

Los Impuestos son los gravámenes establecidos por el estado de manera obligatoria a todos los ciudadanos y empresas sin distinguir un gremio en especial. Estos impuestos no tienen relación directa con la prestación de un servicio del gobierno y no presentan una destinación específica. Por tal motivo, los dineros recaudados por el estado son dispuestos para atender los gastos públicos e inversiones sociales (Sentencia C 577-95).

Según Lusting, los impuestos se clasifican en directos e indirectos; los primeros recaen en las personas naturales y jurídicas gravando las ganancias y el patrimonio, por ejemplo, el impuesto de renta y complementarios y el impuesto a la riqueza. En contraste, los impuestos indirectos, son aquellos que se imponen a la comercialización de los bienes y servicios por ejemplo el impuesto al valor agregado y el impuesto nacional al consumo (Lusting, 2017).

En Colombia, los impuestos son de orden nacional, departamental y municipal. De orden nacional, son aquellos impuestos creados por el órgano legislativo aplicables en todo el territorio nacional, entre ellos se encuentran, el impuesto de renta y complementarios, impuesto al valor agregado, impuesto del gravamen al movimiento financiero, impuesto al timbre, impuesto global a la gasolina e impuesto al patrimonio. De orden departamental, los impuestos departamentales son establecidos por la asamblea departamental previa creación del órgano legislativo, son exclusivos de los departamentos, entre ellos se encuentran, el impuesto a la cerveza, licores y cigarrillo, impuesto a la sobretasa de la gasolina, impuesto al vehículo y el impuesto al registro (Cárdenas & Blackman, 2006).

Del mismo modo, los de orden municipal, son aquellos impuestos implementados por el concejo municipal previa autorización del órgano legislativo, están compuestos por el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros; impuesto predial, impuestos al degüello de ganado menor y mayor; sobretasa ambiental; sobretasa bomberil, sobretasa para el área metropolitana, alumbrado público, circulación y tránsito, delineación y urbanismo, espectáculos públicos, uso del suelo, etc. (Cárdenas & Blackman, 2006)

3.5 Establecimiento permanente

Según la OECD, el establecimiento permanente (EP) es un lugar fijo de negocios donde una empresa realiza todas o parte de sus actividades económicas (OECD, 2011). En Colombia, la implementación de la Ley 1607 de 2012, incorporó al estatuto tributario el concepto de EP basado en el modelo de la OECD (Ley 1607, 2012). Algunos autores han definido el concepto de EP. Según Cerrillo, el EP es “el establecimiento de un concepto de residencia fiscal claro y eficiente en el marco de la economía digital y el comercio electrónico es fundamental para determinar el Estado que ostenta la potestad tributaria y, por tanto, conocer donde ha de ser gravada la transacción comercial internacional” (Cerrillo, 2018). Así mismo, Serrano menciona que “El concepto tributario de EP es un elemento esencial del sistema tributario a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados sobre las rentas empresariales. (Serrano, 2018).

4. Metodología

El desarrollo de esta investigación en un sentido general fue de tipo cualitativo dogmático-jurídico, con un nivel de abstracción orientado a la investigación básica. Inicialmente, se empleó el método histórico para determinar y examinar toda la información referente a la normativa colombiana encaminada a la aparición y posterior desarrollo del comercio electrónico. Además, se utilizó el método deductivo para analizar los modelos internacionales de tributación existentes en materia del comercio electrónico. Finalmente, se realizó un análisis comparativo de algunos ordenamientos jurídicos con el fin de determinar los elementos necesarios para el diseño del modelo de tributación directa en comercio electrónico a través de plataformas digitales sustentado en fuentes secundarias como libros, artículos científicos, periódicos, revistas, opiniones de expertos, estadísticas, entre otros.

5. Comercio electrónico en Colombia

5.1 Origen del internet y su incursión en América Latina

La creación del internet dio sus primeros pasos en el año 1969 mediante un programa militar de los Estados Unidos denominado ARPANET (por sus siglas en inglés: *Advanced Research Proyecto Agency Net*), el cual permitía la comunicación de varios ordenadores mediante una red, facilitando alternativas de notificación en caso de un ataque. Seguidamente, en los años setenta, empresas y universidades unieron esfuerzos, transformando la red compartida existente y apartándola de su objetivo militar original. Al mismo tiempo, diversas redes de comunicación

similares a ARPANET fueron diseñadas en el mundo de forma independiente, con la limitación de no poder comunicarse entre sí. Sin embargo, en el año 1974 los investigadores Vinton Cerf y Bob Kahn superaron estas limitaciones, mediante el desarrollo de una forma de intercomunicación entre las redes existentes, denominado TCP/IP (*Transfer Control Protocol/Internet Protocol*) (Díaz, 2009).

Posteriormente, en la década de los ochenta, con el uso extendido de varias redes de conexión y el aumento de ordenadores, se hizo necesario la creación de un sistema más robusto denominado DNS (por sus siglas en inglés, *Domain Name System*). Sin embargo, el internet en esa década era considerada una herramienta de comunicación con información restringida, es por ello, que en el año 1989 el laboratorio Europeo de física de partículas (CERN por sus siglas en francés, *Conseil Européen pour la Recherche Nucléaire*) comenzó la ardua labor de desarrollar un mecanismo que permitiera el acceso a las bases de datos e información contenida en otras redes, facilitando la localización de la información; este mecanismo fue denominado protocolo de transferencia de hipertextos (HTTP por sus siglas en inglés, *Hypertext Transfer Protocol*). Finalmente, este protocolo dio paso a lo que en la actualidad se denomina internet, mediante la creación de la *World Wide Web* (WWW), una herramienta fácil de utilizar, que permite el acceso a las bases de datos mundiales y elimina las restricciones, dando paso a su uso comercial extendido (Díaz, 2009).

Desde comienzos del siglo XX, América Latina recibió con cautela la adopción de políticas para el manejo de la informática y la tecnología. Algunos estados suramericanos implementaron dentro de sus ordenamientos jurídicos programas conocidos como agencias de conectividad, que ayudaban a los países a la introducción del internet y tecnologías de avanzada. Cada estado denominó estos programas de forma particular. En Ecuador, su política se llamó “un camino hacia

la sociedad de la información y el conocimiento”; en Perú, “el plan de desarrollo de la sociedad de la información”; en Venezuela, “el plan nacional de telecomunicaciones” y en Colombia, “El salto a internet-camino a la sociedad del conocimiento”. Los anteriores programas permitían el acceso a la informática y las telecomunicaciones mediante el desarrollo de infraestructura, normativas de uso y creación de empresas para su desarrollo. Sin embargo, los gobiernos de turno terminaron distorsionando el objetivo real de los programas, creando un gran monopolio de las telecomunicaciones que entorpecía el avance tecnológico (Sandoval, 2009).

Consecutivamente, a finales de los años noventa, los gobiernos cedieron antes los monopolios de la telefonía local y larga distancia, lo cual permitió el ingreso de empresas extranjeras proveedoras de servicios tecnológicos a competir con la industria nacional. Finalmente, a comienzos del siglo XXI, la historia del monopolio existente en los estados latinoamericanos quedó atrás, dando paso al avance de la tecnología en un mundo moderno (Sandoval, 2009).

5.2 Antecedentes: Colombia, sus primeros pasos en el *cyber* espacio

En Colombia, los orígenes del internet se remontan en los años ochenta, cuando la Universidad Nacional, la Universidad de los Andes y la Universidad del Norte unieron esfuerzos para conectar al país con la red internacional, con el fin de intercambiar conocimientos. No obstante, este intento no tuvo frutos, debido a la falta de infraestructura y acceso a computadoras (Barón & Gómez, 2012).

La historia del internet en Colombia presenta tres etapas bien establecidas. La primera de ellas transcurrió durante el periodo de 1986 y 1993, donde en sus inicios el internet fue destinado exclusivamente al mundo académico, con el propósito de dar a conocer el conocimiento mediante

los repertorios de las universidades y no como un intercambio económico. Esta etapa inicial evidenció dos momentos delimitados para el naciente internet, el primero correspondió a sus inicios desde la academia conocido como el “capital cultural” y el segundo denominado como el “capital económico”, este último nació a comienzos de los años noventa con la apertura económica en el país y permitió el intercambio económico entre países, facilitando los ingresos de capital extranjero para el sector de las telecomunicaciones y tecnología (Tamayo, Delgado & Penagos, 2009).

La segunda etapa se desarrolló dentro de los años 1994 al 2000 y reunió grandes avances del internet en cabeza del estado colombiano, al estructurar con eficiencia el acceso al internet, lo cual permitió el ingreso de proveedores de servicios de telecomunicaciones extranjeros, bajo la llamada la gran apertura económica del entonces expresidente Cesar Gaviria. Este paso, permitió a personas naturales, jurídicas e incluso empresas extranjeras, la adquisición de concepciones en telecomunicaciones, que conllevaron a inversiones en infraestructura para garantizar el acceso de los ciudadanos al internet, dejando a un lado el monopolio estatal sobre las telecomunicaciones. Así mismo, el estado incluyó dentro de su ordenamiento jurídico, diversas normas que permitieron el fortalecimiento del internet, aumentado la oferta del servicio e incentivando el consumo con el programa “compartel de telefonía social”, el cual consistía en llevar a las zonas alejadas del país el servicio de internet y telefonía (Tamayo, *et al*, 2009).

Finalmente, la tercera etapa comprendió el periodo de los años 2001 al 2007, exhibiendo el gran avance en la cobertura nacional, lo que permitió el acceso al internet y las telecomunicaciones en gran parte del territorio nacional. No obstante, este avance significó el sacrificio de los activos nacionales, dando paso a la privatización de la empresa pública Telecom,

encargada de sus ministrar telefonía fija e internet en el país, con el objeto de liberal el mercado, posibilitando el acceso y consumo de internet (Tamayo, *et al*, 2009).

5.3 Relación comercio e internet en Colombia

El comercio en Colombia ha evolucionado y transformado con el paso del tiempo. Desde el antaño, los primeros antecedes de comercialización se remontan en la época prehispánica, donde las fuentes económicas se basaban en la agricultura, la explotación de minerales, artesanías y la producción de mantas. En esta época, se dieron los primeros pasos al trueque, como forma principal de comercio, lo cual coadyuvo al intercambio de productos entre las diferentes tribus indígenas precolombinas y contribuyó con su subsistencia (Kalmanovitz, 2010).

Posteriormente, en la época colonial, el reino Español llegó al continente, trayendo consigo un nuevo universo político en donde dio a conocer la ley soberana y conceptos como “derecho natural, soberanía popular, contrato social, derecho a la residencia y la supremacía de la ley”, lo cual facultó a los artesanos, burgos y otros gremios sociales con un reconocimiento para comercializar, apareciendo en la historia del país los primeros comerciantes y dejando a un lado el trueque e iniciando el uso de pequeñas piezas de oro, plata y cobre como mecanismo de pago (Kalmanovitz, 2010).

En el periodo de la nueva granada, Colombia incursionó en el comercio internacional, dando lugar a las primeras exportaciones. Este tipo nuevo de comercialización no gozaba de mayores beneficios, debido a la ejecución monopólica del mismo, las grandes cargas impositivas y la esclavitud de la mano de obra que paralizaban grandes sectores económicos. Con el fin de superar esta problemática, los Reyes Borbones reformaron la economía del siglo XVIII, otorgando

mejores condiciones que favorecían los productos internos bajo el dominio de los españoles, las cuales incluían mejores oportunidades en el comercio que benefician a los criollos. Sin embargo, las instituciones granadinas representadas por españoles restringieron estas normas, lo que conllevó a la obstaculización del comercio y la banca (Kalmanovitz, 2010).

Posteriormente, se desencadenó un suceso trascendental en la historia del país, la independencia de los españoles. Este importante suceso trajo un retroceso del dinamismo económico presente en los últimos años, pero al mismo tiempo, coadyuvó a la expansión económica, mediante la liberación del monopolio comercial, lo cual facilitó el comercio con otras naciones y potencializó políticas públicas que permitieron la disminución de la carga impositiva, repercutiendo en la re-inversión en la agricultura de los criollos y el fortaleciendo de la economía nacional (Kalmanovitz, 2010).

A mediados del siglo XIX, el país tuvo reformas políticas que incentivaron “la apertura económica, disminución de la carga impositiva, federalismo fiscal y el fomento de la banca privada” con el objeto de fortalecer la economía. Estas políticas en cabeza del partido liberal se mantuvieron por el gobierno durante cincuenta y cinco años, lo cual permitió el fortalecimiento del producto interno bruto (PIB), mediante la estimulación de los nuevos inversionistas para las exportaciones, aportando 15 millones de pesos sobre 60 millones de pesos del PIB de ese momento. Sin embargo, esta perpetuidad del poder conllevó a guerras por ideologías políticas y afectó el desarrollo económico, estancando el progreso en la última década del siglo XIX (Kalmanovitz, 2010).

Por otra parte, durante el siglo XX, la economía nacional presentó un periodo de fortalecimiento e implementación de políticas para la introducción del internet. Inicialmente, la academia en cabeza de universidades públicas y privadas orquestó esfuerzos para conectarse a la

red internacional, con resultados no favorables, debido a la falta de inversión en infraestructura y tecnología. Lo cual, conllevó al estado a facilitar los mecanismos idóneos para su implementación y facilitó el ingreso de capital extranjero con la apertura económica, repercutiendo en oferta de tecnología y telecomunicación (Tamayo, *et al*, 2009).

En la actualidad, el acceso al Internet en el país ha llegado a niveles significativos. Según el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC), en su más reciente estudio, para el segundo trimestre del 2018 las suscripciones al servicio de internet alcanzaron un total de 2.647.800 usuarios, lo que representa un incremento de 101.9% con respecto al mismo trimestre del año 2017 (MinTIC, 2019).

Por otra parte, la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico¹ (CCCE) determinó recientemente la participación de los usuarios con acceso a internet del país, a través de la información suministrada por Colombia TIC – MinTIC- , Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) y CCCE. Esta investigación, estableció que en el país existen cerca de 34 millones de usuario con acceso a internet, equivalente al 0.8% de los usuarios conectados a nivel mundial. Adicionalmente, se observó que entre los departamentos y ciudades con mayor cobertura de internet se encontraban Bogotá (63,2%), Antioquia (52.4%), Risaralda (50.0%), Quindío (47.7%) y Santander (47,5%). Finalmente, el CCCE evidenció que América Latina, presentó un incremento del 20% en el comercio electrónico, de los cuales Colombia contribuyó con cerca del 2%, lo que a su vez representó el 10% a nivel mundial (CCCE, 2019).

En este sentido, el entorno de constante progreso y desarrollo en las tecnologías de comunicación e información ocasiona que la relación entre comercio e internet se entrelace con

¹ Cámara colombiana de comercio electrónico: es un organismo no gubernamental, creado en el año 2008 por la articulación de iniciativas privadas y gremiales de las empresas interesadas en esta nueva forma de comercialización. La CCCE, tiene como objetivo, educar, divulgar y promover el comercio electrónico en el país (CCCE, 2019)

más fuerza al transcurrir del tiempo, repercutiendo favorablemente en la economía (Tavera, Sánchez & Ballesteros, 2011; MinTIC, 2019). Estudios recientes llevados a cabo por el Observatorio de *e-Commerce*² (Oe) y la CCCE analizaron las transacciones digitales realizadas en el país durante los años 2016 y 2017. Esta investigación evidenció el incremento que tuvo el comercio electrónico en el país durante el año 2017 con referencia al año 2016, llegando a alcanzar los 51.1 billones de pesos, con una variación absoluta de 24%, este incremento repercutió en el PIB con una participación en aumento de 5.6% con referencia al mismo año. Ahora bien, en concordancia con el Banco de la República, el PIB del año 2017 ascendió a 912.525 billones de pesos con una participación del comercio electrónico en 14.6 billones de pesos, es decir, que el 2% del PIB se le atribuyó al comercio electrónico. (Oe, 2019)

En conclusión, el comercio electrónico en Colombia se ha desarrollado desde el ingreso del internet al país, impulsado por la apertura económica que permitió la evolución del mismo. Esta evolución de forma constante del comercio electrónico presenta tendencia de crecimiento permanente que permite armonizar de forma competitiva la economía nacional e internacional, transformándose en un músculo económico que eventualmente desplazará el comercio tradicional. Por consiguiente, el estado tiene la ardua tarea de garantizar un ambiente idóneo que contribuya al crecimiento continuo mediante el establecimiento de directrices jurídicas tributarias mínimas acordes, que permitan identificar la procedencia de los ingresos transfronterizos.

² Observatorio del e-Commerce (Oe): es un organismo nacional creado mediante una alianza publico privada entre el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC), la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (CCCE) y la Red Nacional Académica de Tecnología Avanzada (RENATA), en el año 2017 con el fin de monitorear el ecosistema de comercio electrónico en el país.

5.4 Definición de comercio electrónico en Colombia

En la literatura colombiana, existen pocos escritos académicos que abarquen el tema el comercio electrónico de manera profunda y sustancial (Tavera, *et al*, 2011). Según Rengifo, el comercio electrónico se define como “el intercambio de información entre personas que da lugar a una relación comercial, de la entrega en línea de bienes intangibles o en un pedido electrónico de bienes tangibles. Este intercambio de datos puede ser multimedia consistir en imágenes, textos y sonidos” (Rengifo, 2000). Del mismo modo, Rincón, establece que el avance tecnológico transformó la economía clásica, siendo el comercio electrónico una nueva forma de hacer negocios, con gran impacto en el derecho civil, tributario y comercial, lo que obliga a los estados a evolucionar los ordenamientos jurídicos, con el fin de esclarecer los medios legales para su actuación (Rincón, 2004).

Así mismo, según Villalba, el comercio electrónico se establece como la comercialización y el pago digital mediante el uso de redes e internet. Este autor, reconoce que estas transacciones comerciales se entienden como contratos, en los que las partes declaran las voluntades de hacer negocios emitidos mediante medios electrónicos tal como se produce el comercio tradicional (Villalba, 2008). Para, Escamilla, el comercio electrónico es la nueva economía digital, la cual consiste en disponer de información de los productos y servicios al alcance de la mano del consumidor, teniendo como pilar central la confianza que debe tener los usuarios, como un aspecto fundamental y diferenciador de la economía digital (Escamilla, 2009).

Por consiguiente, en Colombia el comercio electrónico se define como el intercambio de bienes y servicios mediante el uso de medio electrónicos que facilitan el acceso de la información

de los productos permitiendo la interacción entre consumidores y vendedores de forma ágil y eficaz.

5.5 Aspectos jurídicos y tributarios del comercio electrónico en Colombia

5.5.1 Comercio electrónico en el ordenamiento jurídico colombiano.

El comercio electrónico evolucionó en gran medida a finales del siglo pasado y transformó la manera tradicional de hacer negocios en todo el mundo, lo cual originó grandes retos en los sistemas jurídicos y tributarios de cada nación. En Colombia, la legislación del comercio electrónico dio sus primeros pasos con el Decreto Ley 1900 de 1990, mediante el cual se reformó “las normas y estatutos que regulan todas las actividades y servicios de las telecomunicaciones” con el objeto de “impulsar las telecomunicaciones como instrumento para el desarrollo político, económico, social y elevar la calidad de vida del país” (Decreto Ley 1900, 1990 art. 3).

Esta norma otorgó al país la reestructuración general de las telecomunicaciones, junto a las atribuciones del estado para planear, regular y controlar todo lo concerniente a la operatividad del servicio y definió las telecomunicaciones “como toda emisión y transmisión de datos, imágenes, radio, sistemas ópticos y electromagnéticos”, lo cual propulsó las telecomunicaciones en el sector privado, dejando a un lado el monopolio que el mismo gobierno sostenía, garantizando el libre acceso a la información, el cual es catalogado como un derecho fundamental (Decreto Ley 1900, 1990 art. 2 y art 6). A su vez, esta legislación abordó el tema de las redes de telecomunicaciones y las definió “como el conjunto de elementos que permite conexiones entre dos o más puntos definidos para establecer la telecomunicación entre ellos, y a través de la cual se prestan los servicios al público”. Por consiguiente, el órgano legislativo le concedió al estado la facultad de

impulsar la cobertura nacional en todo el territorio colombiano y su modernización con el fin de garantizar un desarrollo socio económico y cultural en todas las regiones apartadas y de las minorías” (Decreto Ley 1900, 1990 art. 14).

Posteriormente, el país incursionó en las redes de telefonía móvil mediante la Ley 37 de 1993, la cual permitió entregar a los habitantes un servicio público de telecomunicaciones no domiciliario de ámbito nacional, mediante la interconexión de la red telefónica entre usuarios móviles y usuario fijos, haciendo uso de la red de telefonía móvil (Ley 37, 1993, art. 1). Así mismo, mediante el Decreto 2150 de 1995 se reglamentó la utilización de sistemas electrónicos de archivos, transmisión de datos y utilización de correo electrónico para el envío de información, lo cual permitió la eliminación de documentos físicos, con el objeto de simplificar los trámites ante las empresas estatales. Lo anterior, reglamentó que todas las entidades estatales deben habilitar un canal de transmisión de datos electrónicos, para que los usuarios remitan o reciban la información requerida (Decreto 2150, 1995, art.26).

Por otra parte, la Ley 527 de 1999 conocida como la ley de comercio electrónico³, “definió y reglamentó el acceso y uso de los mensajes de datos, comercio electrónico, firmas digitales y entidades de certificación”. Esta ley no solo reguló las transacciones comerciales realizadas a través de los mensajes de datos, sino, cualquier otro tipo de información como videos, fotos, datos, textos, entre otras. Además, esta normativa estableció los casos donde no puede ser aplicable como en “los convenios contraídos por el estado y las advertencias escritas para ciertos productos en razón al riesgo de su comercialización” (Ley 527, 1999 art 1).

³ La ley de comercio electrónico incorporada en el ordenamiento jurídico colombiano se basó en el modelo de la comisión de las naciones unidas para el derecho mercantil internacional (CNUDMI) sobre el comercio electrónico, expedida el 17 de diciembre de 1996. Tiene como objetivo, contribuir con lo estados en la implementación dentro del ordenamiento jurídico temas referentes al “uso de métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan papel” (Naciones Unidas, 1999).

Así mismo, la ley colombiana del comercio electrónico ha sufrido modificaciones en distintas oportunidades, con el fin de estar a la vanguardia de los cambios generados por los avances tecnológicos. Inicialmente, el artículo 2 literal b) de la Ley 527 de 1999 que enunciaba las relaciones de índole comercial específicas sin limitarse a ellas, fue modificada debido a que, no presentaba suscritas los artículos 20 y 21 del Código de Comercio que incluyen los actos, operaciones y empresas y otros actos mercantiles, respectivamente. Otra modificación surge mediante la Ley 1480 de 2011, modificada por el Decreto 2184 de 2012, que dispuso “sin perjuicio de lo establecido en el literal b) del artículo 2 de la Ley 527 de 1999, se entenderá por comercio electrónico la realización de actos, negocios u operaciones mercantiles concertados a través del intercambio de mensajes de datos telemáticamente cursados entre proveedores y los consumidores, para la comercialización de productos y servicios” (Decreto 2184 de 2012). A su vez, los cambios generados en la normativa, conllevó a la inclusión de la Ley 633 de 2000, para que todas las operaciones comerciales, financieras o de servicios realizadas a través de los canales electrónicos de origen colombiano, debieran ser registradas en el Registro Mercantil y la información de las transacciones económicas fuera suministradas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en los términos que esta misma requiera (Ley 633 de 2000. Art. 91).

Finalmente, en años recientes, el estado colombiano dentro de su ordenamiento jurídico en miras de estar a la vanguardia incorporó dos normas con referencia al comercio electrónico. La Ley 1735 en el año 2014 que reglamentó todo lo concerniente a los pagos electrónicos, permitiendo al sector financiero la disposición de implementar los canales virtuales de pago (Ley 1735, 2014) y la Ley 1943 del año 2018, la cual incluyó en el estatuto tributario la factura electrónica como un nuevo mecanismo ágil de control fiscal (Ley 1943, 2018).

5.5.2 Doctrina jurisprudencia del comercio electrónico en Colombia.

5.5.2.1 Corte constitucional de la república de Colombia.

La Corte Constitucional de la Republica de Colombia, fue creada por la constitución política de 1991, como un organismo estatal perteneciente a la rama judicial del poder público, cuya función es velar por la integridad y supremacía de la carta. Por consiguiente, dentro del ejercicio de su función, ha presentado varios pronunciamientos acerca del comercio electrónico.

En primera instancia, la Corte estimó la eficiencia jurídica para los mensajes de datos, otorgándoles validez jurídica, como los mismos tratamientos de los documentos físicos para ser presentados antes entidades públicas y tribunales. Es importante subrayar, que en Colombia existen varios medios electrónicos mediante el cual los mensajes son enviados, recibidos y almacenados como: el intercambio de datos electrónico, internet y correo electrónico (C-662 de 2000).

En segunda instancia, la Corte ratificó la constitucionalidad del artículo 6 de la Ley 527, mediante el cual se legisló “el reconocimiento de los mensajes de datos como medio de comunicación por escrito, dándole validez jurídica al acceso y uso de los mensajes de datos” (C-831 de 2001). Del mismo modo, el artículo 91 de la Ley 633 de 2000, por la cual, se reguló las operaciones de comercio electrónico, mediante la inscripción de la actividad en el registro mercantil e informar a la DIAN todas las transacciones electrónicas realizadas, confirmando que dicha información no vulnera el principio de reserva de ley (C-1147 de 2001).

En tercera instancia, la Corte certificó la constitucionalidad la Ley 1746 del 2014, mediante el cual incluyó dentro del ordenamiento jurídico colombiano el acuerdo de integración comercial, con el fin de impulsar el crecimiento económico y social de los miembros, formando la Alianza

del Pacífico⁴, con una perspectiva en el comercio electrónico, otorgando beneficios aduaneros con referencia a los productos tecnológicos. Lo anterior, con el fin de garantizar la seguridad de los usuarios y la eliminación de los aranceles a estos productos tecnológicos, debido a que esta ley no vulnera los principios constitucionales, garantizando la integridad de la misma y su supremacía (C-620 de 2015).

Finalmente, la Corte ratificó la constitucionalidad de la Ley 1763 de 2015, por el cual se incorpora al ordenamiento jurídico colombiano el tratado de libre comercio suscrito con Costa Rica, mediante el cual se buscaba promover el desarrollo e integración económico y social de las partes enfocado a la protección del medio ambiente, a su vez, fortalece y dinamiza el comercio al promover procedimientos aduaneros más eficientes. Así mismo, al igual que en la Alianza el Pacífico, este tratado tiene un capítulo enfocado al comercio electrónico, reconociendo su gran importancia y crecimiento constante, visualizando las oportunidades en materia económica y comercial que este conlleva (C-157 de 2016).

5.5.2.2 Consejo de Estado de la Republica de Colombia.

El Consejo de Estado de la Republica de Colombia es el tribunal supremo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en virtud de sus funciones constitucionales le permite tomar acciones de nulidad por inconstitucionalidad, contra los decretos emitidos por el órgano legislativo nacional, que no sean competencia explícita de la Corte Constitucional. Así mismo, está facultado para resolver las controversias por litigios originado de contratos, actos, hechos y omisiones de la

⁴ Alianza del Pacífico: corresponde a la integración compleja de las cuatro economías más influyentes en América latina, el protocolo de la alianza del Pacífico fue firmado en Cartagena de Indias, República de Colombia, el 10 de febrero de 2014. Firmado entre la República de Chile, la República de Colombia, los Estados Unidos Mexicanos y la República de Perú, con el fin de, promover una iniciativa integral y enfocada a fortalecer el comercio y el desarrollo económico-social de los miembros.

función administrativa de su competencia. Por consiguiente, el Consejo de Estado ha estado inmerso en sentencias que abarca el tema del comercio electrónico.

En primera instancia, el Consejo de Estado en sentencia proferida por la sección primera, otorgó el valor probatorio antes las instancias pertinentes, toda información generada, enviada, recibida o almacenada por medios electrónicos, como lo estipularon los artículos 10 y 11 de la ley de comercio electrónico (Ley 527, 1999, art 10-11; Sentencia, 25000-23-24-000-1999-00231-02).

En segunda instancia, el Consejo de Estado en la sentencia proferida por la sección primera, ratificó la Resolución 643 de 2004, la Instrucción Administrativa 07 de 2004 y la Circular No. 42 de 2004, expedidas por el Superintendente de Notariado y Registro, mediante el cual, disponen el procedimiento notariado con referencia a los actos o documentos de registros públicos en referencia con la Cámara de Comercio, al suscribir que dichos documentos pueden ser notificados mediante medios electrónicos, con el fin de simplificar la labor encomendada por la constitución. En razón, de lo estipulado por la ley de comercio electrónico al otorgar a los mensajes de datos emitidos mediante medios electrónicos validez jurídica (Sentencia, 11001-03-24-000-2004-00253-01).

Finalmente, el Consejo de Estado emitió una última sentencia en donde confirmó la validez jurídica con la emisión de firmas digitales, entidades de certificación y los certificados para equiparar los mencionados como una firma manuscrita, bajo los siguientes lineamientos: “i) debe permitir identificar al iniciador de un mensaje de datos (función de identificación); ii) debe servir para indicar que el contenido cuenta con su aprobación (función de autenticación) y iii) debe ser confiable y apropiado para el propósito por el cual el mensaje fue generado o comunicado (función de integridad).” Por tal razón, entidades de certificación deben expedir el certificado de validez de la firma. (Sentencia, 11001-03-24-000-2010-00530-00).

5.5.3 Fiscalidad del comercio electrónico en Colombia.

En Colombia, los tributos presentan un origen legislativo desde el año 1918 con la incorporación al ordenamiento jurídico de la Ley 56 por medio del cual creó el impuesto nacional de sobre la renta aplicable a las personas naturales, jurídicas o empresas extranjeras residentes o no residentes en el país, que obtengan rentas dentro de la jurisdicción colombiana. A su vez, estableció tres clases de tarifas basados en las rentas obtenidas y definió los lineamientos para acreditar las deducciones. Por consiguiente, se infiere que esta ley es el inicio del sistema tributario colombiano (Ley 56, 1918).

Posteriormente, en el año 1972 se incorporó al ordenamiento jurídico tributario la Convención Americana de los Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”⁵, mediante la Ley 16 de 1972. Por el cual, se estipuló en el artículo 32 que toda persona tiene el deber de contribuir con el financiamiento de estado puesto que existe una “relación entre la persona, la comunidad y el estado”. (Sánchez, 2016).

Por lo anterior, la Constitución Política de Colombia de 1991, otorga las disposiciones esenciales por las que se rige el sistema tributario del país, faculta al Congreso de la República para establecer los tributos nacionales, como mecanismo de recaudo del estado para el sostenimiento y establece como deberes de las personas y los ciudadanos contribuir con los gastos público e inversiones del estado para el cumplimiento de los fines constitucionales (Const., 1991. Art. 95 literal. 9; Const., 1991. Art. 150 literal 12).

A su vez, la Constitución Política establece los principios tributarios como límites a la potestad tributaria que tiene el estado al momento de legislar, por ello, el artículo 363 de la Carta,

⁵ La Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto San José de Costa Rica firmado el 22 de noviembre de 1969.

establece que “El sistema tributario se fundamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. (Const., 1991. Art. 363). Así mismo, la doctrina jurídica y la academia reconocen algunos principios tributarios que no se encuentran explícitamente en la constitución, sino que se infiere de ella, estos son los principios tributarios de: legalidad, equidad, eficiencia, progresividad, igualdad, capacidad contributiva, irretroactividad y no confiscatoriedad (Romero *et al*, 2013) (ver tabla 1).

Tabla 1.

Principios tributarios constitucionales nacionales

Principios	Descripción
Legalidad Tributaria	Este principio es el más importante del derecho constitucional tributario, debido a que, es la garantía de los ciudadanos y empresas, en virtud, de que todo impuesto debe estar creado por el órgano legislativo mediante ley bajo los procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes (Villegas, 2001).
Equidad	Este principio es considerando en materia tributaria similar al principio de la igualdad, debido a que esta direccionado al contribuyente sin ninguna discriminación. Por consiguiente, presenta dos criterios, uno “cualitativo” y el otro “cuantitativo”. El primero esta enlazado con el principio de “generalidad y uniformidad en el tratamiento” y el segundo relacionado con la capacidad contributiva y la progresividad”, en este sentido corresponde tratar igual a los que están en situaciones iguales y diferente a los que están en situaciones diferentes, siempre que se justifique dicho trato (Figueroa, 2002).
Eficiencia	Este principio, hace alusión a que el impuesto que se recaude con el menor costo posible por parte del gobierno y evidencia la relación que tiene entre el derecho y economía o el conflicto entre los principios de igualdad y eficiencia” (Figueroa, 2002).
Progresividad	Este principio hace referencia en materia a impuestos directos donde se refleja la riqueza del contribuyente para determinar la carga impositiva a cargo, es decir, que entre mayor riqueza mayor tasación impositiva. De igual forma, es confirmado por la Corte Constitucional. (C-173 de 2010; Romero et al, 2013).
Igualdad	Este principio es un límite a la carga impositiva aplicable equitativamente a los contribuyentes que contengan la misma situación financiera, diferente a los contribuyentes que se encuentren en situaciones económicas distintas (Bravo, 2003; Romero et al, 2013)
Capacidad contributiva	Este principio es el más “importante en la justicia del sistema tributario”, debido a que, el país por ser un estado social de derecho, el gobierno debe velar y vigilar por no establecer cargas impositivas muy altas a los ciudadanos con menor capacidad económica (Romero et al, 2013).
Irretroactividad	Este principio se refiere a que las normas tributarias comúnmente establecidas y sus efectos jurídicos son hacia el futuro después de la entrada en vigor, por lo cual es un “principio elemental” del ordenamiento jurídico (Ruiz & Zornoza, 2004; Romero et al, 2013).

No confiscatoriedad	Este principio hace referencia a que todos los ciudadanos y empresas deben contribuir al estado para cumplir el mandato constitucional, respetando la propiedad privada y las utilidades generadas por desarrollar una actividad económica (León, 2011; Romero et al, 2013).
----------------------------	--

Notas: Tabla 1. Principios tributarios constitucionales de nuestra autoría

Por consiguiente, los lineamientos y principios tributarios establecidos en la Constitución Política son la base del decreto 624 de 1989, mediante el cual se expidió el Estatuto Tributario, lugar donde se encuentran estipulados los impuestos directos e indirectos, sus elementos, clasificación y procedimientos tributarios. Por lo cual, estos principios orientan jurídicamente todos lineamientos de las diferentes cargas impositivas a los contribuyentes.

5.5.3.1 Impuestos directos nacionales.

En Colombia, los tributos directos nacionales son el impuesto de Renta y Complementarios y el Impuesto al Patrimonio. En primera instancia, el impuesto de Renta y Complementarios, es un impuesto que grava los ingresos obtenidos por un contribuyente durante un periodo fiscal, estos ingresos son susceptibles a incrementar el patrimonio y no que estén expresamente exceptuados. Este tributo recae en las personas naturales y jurídicas nacionales o extranjeras residentes o no residentes. En general, mantiene una tarifa regresiva del 33% para personas jurídicas y tarifas progresiva del 0%, 19%, 28% y 33% para las personas naturales residentes, aplicables a la base gravable determinada, es decir, de los ingresos gravables se sustrae los costos, gastos procedentes y las deducciones tributarias que dé lugar.

En este sentido, desde la perspectiva jurídico-tributaria en el comercio electrónico, la legislación tributaria presenta falencias que permite la elusión del impuesto a los proveedores de bienes y servicios mediante plataformas digitales prestadas fuera de la jurisdicción colombiana. Toda vez que, el sistema tributario actual tiene como hechos generadores del impuesto a “la prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior, los beneficios o

regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, literaria, artística, científica, o del “*Know how*”, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior”. Por consiguiente, las operaciones de comercio electrónico mediante el uso de plataformas digitales no están inmersas dentro de las actividades de servicios técnicos, asistencia técnica y la explotación de propiedad intelectual e industrial (ET, 2019, Art 24.)

De igual forma, el sistema tributario contempla otra posibilidad de gravar ingresos por operaciones transnacionales, el cual se utiliza mediante el método de retención en la fuente, bajo los siguientes conceptos: dividendos y participaciones, intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, explotación de toda especie de propiedad industrial o del *know-how*, prestación de servicios, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, explotación de películas cinematográficas y explotación de software, consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, rendimientos financieros y prima cedida por reaseguro. No obstante, estos conceptos no incluyen las operaciones de comercio electrónico prestados mediante plataformas digitales (ET, 2019. Art. 406-408).

Por tanto, el ordenamiento jurídico determinó la posibilidad que tiene una empresa extranjera, personas naturales o sociedades ilíquidas extrajeran sean sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios en el país. Es decir, cuando ellas operen mediante la constitución de un EP dentro del territorio nacional. Por lo anterior, el concepto limitado del EP permite que las operaciones transnacionales mediante aplicaciones digitales no graven sus ingresos dentro del territorio nacional, debido a la carencia de un espacio físico.

En segunda instancia, el Impuesto al Patrimonio se estableció mediante la ley 78 de 1935 y es considerado como un impuesto complementario al impuesto de renta, siendo sujetos pasivos

los contribuyentes de renta. (Toscano, 2014). El impuesto al patrimonio ha sufrido una serie de modificaciones a través del tiempo, dentro de las que se incluyen: a) el decreto 1838 de 2002 que reformó el impuesto al patrimonio y estableció una tarifa regresiva de 1.2% del patrimonio líquido (Decreto 1838, 2002), b) la Ley 863 de 2003, que reglamentó para los años 2004-2006 una base gravable de 3.000 millones con una tarifa de 0.3% del mismo (Ley 863, 2003), c) la Ley 1111 de 2006, que mantuvo la base gravable durante los periodos 2007-2010 con una tarifa del 1.2% sobre el mismo (Ley 1111, 2006), d) el decreto 4825 de 2010, que sostuvo la base gravable y modificó la tarifa del impuesto pasado a ser progresiva del 2.4% o 4.8% dependiendo del patrimonio líquido del contribuyente (Decreto 4825, 2010), y e) la Ley 1739 de 2014) que derogó el impuesto al patrimonio y creó el impuesto a la riqueza, con una base gravable de 1.000 millones durante los años 2015-2018 (Ley 1739, 2014). Sin embargo, en la reciente reforma tributaria incorporada dentro del ordenamiento jurídico tributario, prolongaron el impuesto al patrimonio para los años 2019-2021 con una base gravable de 5.000 millones a una tarifa de 1% (Ley 1943, 2018).

5.5.3.2 Impuestos indirectos nacionales.

En Colombia, los impuestos indirectos nacionales son: el impuesto al valor agregado y el impuesto al consumo. En primera instancia, el impuesto al valor agregado es un tributo indirecto debido a que grava la comercialización de bienes y servicios, con una tarifa regresiva del 19% y recae en el consumidor final. En segunda instancia, el impuesto al consumo se creó en la reforma tributaria del año 2012, mediante la Ley 1607. Este tributo de carácter monofásico es generado por la prestación o la venta al consumidor final de un bien o servicios. (Ley 1607, 2012)

Ahora bien, con referencia al comercio electrónico, el estado colombiano en el año 2016 legisló la reforma tributaria, en donde se incorporó como hecho generador los servicios prestados

y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior a usuarios cuya residencia fiscal o domicilio sea en Colombia; por lo cual, dichos servicios se entenderán prestados dentro del país. Por ende, generan un impuesto al valor agregado, gravado a la tarifa general y el recaudado se realiza mediante el método de retención (Ley 1819, 2016). Lo anterior, es el génesis para el desarrollo de una nueva etapa en el comercio electrónico y sus aspectos jurídicos tributarios en el país.

En conclusión, el sistema tributario colombiano presenta grandes vacíos jurídicos que permiten la elusión del impuesto de renta a las operaciones transnacionales del comercio electrónico. No obstante, con la reforma tributaria del año 2016 en el cual incorporó como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado las operaciones de comercio electrónico, es el comienzo jurídico tributario para que el país inicie con urgencia una reglamentación clara y concreta para determinar que los proveedores de estos contenidos digitales sean responsables del impuesto directo nacional.

Por consiguiente, con la reforma tributaria del año 2016, se incorporó como hecho generador los servicios prestados desde el exterior. Dichos servicios que se adquieren dentro del territorio nacional generan un impuesto al valor agregado, gravado a la tarifa general y el recaudado se realiza mediante el método de retención (Ley 1819, 2016). Lo anterior, es el génesis para el desarrollo de una nueva etapa en el comercio electrónico y sus aspectos jurídicos tributarios en el país. Finalmente, el impuesto al consumo se creó en la reforma tributaria del año 2012, mediante la ley 1607. Este tributo de carácter monofásico es generado por la prestación o la venta al consumidor final de un bien o servicios.

En general, el sistema tributario colombiano presenta grandes vacíos jurídicos que permiten la elusión del impuesto de renta a las operaciones transnacionales del comercio electrónico. No

obstante, con la reforma tributaria del año 2016 en el cual incorporó como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado las operaciones de comercio electrónico, es el comienzo jurídico tributario para que el país inicie con urgencia una reglamentación clara y concreta para determinar que los proveedores de estos contenidos digitales sean responsables del impuesto directo nacional.

6. Comercio Electrónico Internacional

6.1 Organismos Internacionales

6.1.1 Organization for economic cooperation and development OECD.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD-por sus siglas en inglés, *Organization for economic cooperation and development*) nació en el año 1948 mediante el éxito del acuerdo de cooperación “Plan Marshall” entre Estados Unidos, Canadá y diecisiete países de Europa occidental afectados por la guerra; con el fin de brindar ayuda financiera para la reconstrucción del continente e impedir la insolvencia económica.

Esta organización tiene como misión promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas en todo el mundo. Para ello, lleva a cabo foros periódicos entre los gobiernos adscritos, para unir esfuerzos y enfrentar los problemas económicos, sociales y ambientales existentes, basados en las experiencias de los mismos. Por ende, establece medidas estandarizadas que abarcan todos los aspectos necesarios para el bien común, fundamentados en campos de acción como agricultura, impuestos, corrupción, buen manejo económico, laboral, educación, seguridad social, entre otras.

Por lo anterior, la OECD comenzó una ardua labor con los estados para afrontar las barreras y fortalezas que tiene el comercio electrónico en la economía y la vida cotidiana de las personas. Por ello, en el año 1997 en la conferencia de la “eliminación de barreras al comercio electrónico mundial” junto a los gobiernos y las empresas, abordaron las nuevas formas de comercio incluido el comercio electrónico, el crecimiento constante y la relación que tiene con el sistema tributario. Desde ese instante, la OECD de la mano con las autoridades tributarias tratan de esclarecer las reglas de tributación en el comercio electrónico (OECD, 1998).

Posteriormente, la OECD en la conferencia ministerial del comercio electrónico llamada “Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico” llevada a cabo en el año 1998, estableció planes para impulsar el comercio electrónico internacional, frente su crecimiento constante (OECD, 1999; OECD, 2002). Esta conferencia abordó en primera instancia, la confianza de los consumidores conformó el génesis de cualquier transacción comercial y de mayor importancia a las actividades comerciales digitales, siendo vital para promover el comercio electrónico entre los consumidores y las empresas a través de una red segura, confiable y verificable, para la protección de sus datos. A su vez, en segunda instancia, estableció las reglas mínimas del comercio electrónico originadas desde los estados, con el fin de garantizar un espacio que propicie el desarrollo del mismo. Estas normas, en caso de legislar una carga impositiva deben tener en cuenta los principios tributarios sugeridos por la OECD (OECD, 1998; OECD, 1999) (ver tabla 2). En este sentido, los estados deben garantizar el acceso a la información a sus ciudadanos, con una apropiada infraestructura de las redes en todo el territorio nacional, lo que repercute favorablemente en el crecimiento del comercio electrónico. (OECD, 1998; OECD, 1999).

Tabla 2.

Principios tributarios derecho internacional tributario

Principios	Descripción
Neutralidad	“La tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria”.
Eficiencia	“Se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración”.
Certeza y Simplicidad	“Las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación”
Efectividad y Justicia	“La tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación”
Flexibilidad	“Los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales”.

Notas: Tabla 2. Principios tributarios, Derecho Tributario Internacional de nuestra autoría. Para mayor información remitirse al capítulo sexto título *Organisation for economic cooperation and development* OECD. OECD, (2002), Overview Taxation and Electronic Commerce Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, [Traducción al español, resumen tributación fiscal y comercio electrónico] OECE, Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>

De acuerdo con lo anterior, la OECD reconoció en temas impositivos del comercio electrónico que los impuestos no deben ser una barrera para el crecimiento del mismo. Debido a que esta nueva forma de hacer negocios no debilita la base imponible. Por consiguiente, los problemas a resolver en materia de comercio electrónico son: “servicio al contribuyente, administración tributaria, tratados tributarios, precios de transferencia e impuestos al consumo” (OECD, 1999a).

Ahora bien, la OECD estableció un órgano subsidiario para realizar los trabajos sobre la economía digital denominado el comité de asuntos fiscales (CFA por sus siglas en inglés, *Committee on Fiscal Affairs*). Este comité determinó que los principios son una guía para regular el comercio electrónico mundial, siendo ellos; la base de trabajo del organismo internacional para su regulación, aplicables tanto a países miembros y no miembros. Así mismo, el CFA concluyó

que los principios tributarios establecidos por los estados en el comercio tradicional deben aplicarse al comercio electrónico, manteniendo la soberanía tributaria de los estados, impulsando la no discriminación y una carga impositiva equitativa, con el fin de evitar la doble imposición (OECD, 2002).

En este sentido, la OECD junto con el CFA iniciaron la ardua labor encomendada en la conferencia de Ottawa, Canadá para observar detenidamente el auge emergente del comercio electrónico. Para ello, crearon cinco comités asesores donde involucraron a países no miembros, empresas y consumidores para tener una aproximación más clara sobre los inconvenientes del comercio electrónico y las posibles soluciones desde el conocimiento y la experiencia de los intervinientes. Lo anterior, con el fin de tratar los temas de “atención al contribuyente; administración de impuestos, necesidades de identificación e información; recaudación y control de impuestos; impuestos sobre el consumo y los acuerdos y la cooperación internacional de impuestos” (OECD, 2002).

Por consiguiente, los comités encabezaron las siguientes labores con el fin de aportar el conocimiento necesario al CFA: i) caracterizar el tratado, consistió en identificar los conceptos por los cuales se realiza un pago bajo esta modalidad de negocio y determinó que las operaciones de comercio electrónico en términos generales se categorizan como beneficios empresariales. ii) beneficios empresariales, examinó los ordenamientos jurídicos tributarios del convenio OCDE con referencia al comercio electrónico y evidenció que, los beneficios empresariales tributan en el estado fuente mediante la determinación del EP. iii) impuesto al consumo, analizó la imposición indirecta del comercio electrónico basado en los principios tributarios emitidos en la conferencia de Ottawa, Canadá y concertó que el tributo debe acreditarse en la residencia o el domicilio permanente del consumidor, sin que este sea una barrera a su evolución. iv) Tecnológico, orientó

y aportó a los demás comités temas concernientes a la tecnología y expuso los mecanismos de recaudo⁶ examinando sus fortalezas y debilidades para el recaudo del impuesto, dejando la opción abierta para implementar un nuevo mecanismo ágil que permita recaudar de una forma rápida y tecnológica. v) evaluación profesional de los datos, analizó la “factibilidad y practicidad del desarrollo de la información” y concluyó que el avance emergente del comercio electrónico subyace una nueva forma de auditar la información y consigo unos nuevos riesgos basados en “datos de acceso, controles de sistemas y calidad de auditoría de los datos” (OECD, 2002).

Posteriormente, el CFA desglosó tres grupos de trabajo, focalizados en temas del impuesto al consumo, impuestos directos y la administración tributaria. Inicialmente, se determinó que el impuesto al consumo aplica los principios tributarios del comercio electrónico emitidos en la conferencia de Ottawa, Canadá, sobre las operaciones transnacionales. Con referencia a los impuestos directos, se afirmó que las actividades inmersas en el comercio electrónico se categorizan como beneficios empresariales, facultando la imposición en el estado de residencia, siempre y cuando no constituya el estado fuente un EP. En vista de lo anterior, el CFA pretende transformar el concepto limitado del EP, incluyendo la ubicación del servidor como un lugar fijo de negocios. Finalmente, en el entorno de la administración de impuestos, concluyó que la tecnología empleada para las transacciones del comercio electrónico facilitará la labor de las administraciones tributarias, brindará mayor atención al contribuyente y facilidad en el acceso a la información. Sin embargo, las entidades deben enfrentar grandes desafíos en la implementación de un recaudo adecuado e instaurar auditorías basadas en la tecnología para debilitar la elusión y la evasión de los impuestos (OECD, 2002).

⁶ Modelos de recaudo:” i) autoliquidación o cobro revertido, ii) registro, iii) tributación de origen y transferencia, iv) cámara de compensación y v) enfoque simplificado provisional”.

6.1.2 Modelo OECD.

En el año 1963, la OECD de la mano con el CFA publicaron un modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio (MOECD), con el objeto de ser un instrumento de negociación tributaria entre los estados. Sin embargo, con el transcurrir del tiempo y la práctica en las negociaciones bilaterales, algunos estados sugirieron consideraciones para mejorar el mismo. Por tanto, en el año 1977, el CFA publicó el MOECD, incorporando las sugerencias entregadas por los estados. Posteriormente, en el año 1992, se tomó la decisión de cambiar el modelo permitiendo modificaciones futuras. Por consiguiente, el MOECD se ha actualizado en varias oportunidades, entre ellas encontramos versiones de los años 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014, y 2017 (Quiñones, 2014). Estas modificaciones han permitido la evaluación y resolución de problemas derivados de las nuevas formas de comercialización, incluyendo la economía digital.

En consecuencia, el MOECD procura entregar los lineamientos de vanguardia necesarios para solucionar los inconvenientes generados ante las potestades tributarias, que tienen los estados dentro de su jurisdicción que generen una doble imposición. Por ende, la OECD en sus comentarios recomienda a los países miembros que adopten estos lineamientos y evalúen los convenios que tienen firmados, con el fin de que sean ajustados a estas directrices. Así mismo, la OECD, sugiere que los estados y las administraciones jurídicas-tributarias, deben tener presente los comentarios anexos al modelo, debido a que ellos coadyuvan a entender las posturas sobre un tema en específico (OECD, 2011).

Ahora bien, el MOECD comprende siete capítulos (ver tabla 3), de los cuales, para fines prácticos de esta investigación, se profundizó los apartados de beneficios empresariales descrito en el capítulo III y establecimiento permanente abordado en el capítulo II, debido a que estos tienen relación directa con el comercio electrónico. (OECD, 2011).

Tabla 3:
Composición del MOECD

Capítulos	Tema central	Descripción
I	Ámbito de aplicación,	Define que es adaptable a todas las personas residentes en uno o más estados.
II	Definiciones	Expone conceptos y expresiones que permiten entender el convenio.
III	Imposición de rentas,	Establece los hechos generadores de la carga impositiva
IV	Patrimonio	Establece las reglas de tributación del patrimonio poseído por las personas o empresas en un estado
V	Métodos para eliminar la doble imposición	Determina dos métodos para eliminar la doble imposición tributaria cuando dé lugar.
VI	Otras disposiciones	Menciona los temas de no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información, asistencia en la recaudación de impuestos, miembros diplomáticos, consulares y extensión de la territorialidad
VII	Disposiciones finales	Define la entrada en vigor y la denuncia para dejar de aplicar el convenio.

Notas: Tabla 3. Composición de MOECD, de nuestra autoría. OECD, (2011), Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio versión abreviada, [Traducido al español de *Model Tax Convention on Income and on Capital*] Madrid, España: Instituto de Asuntos Fiscales. Recuperado de <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

En primera instancia, los beneficios empresariales, en términos generales se refieren a las rentas obtenidas por una empresa al desarrollo de cualquier actividad económica, excluyendo las estipuladas en el capítulo III del modelo las rentas inmobiliarias, navegación marítima por aguas interiores y aéreas, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, rentas de trabajo, remuneraciones en calidad de consejeros, artistas y deportistas, pensiones, funciones públicas, estudiantes entre otras rentas. A su vez, estos beneficios empresariales disponen que las empresas residentes del estado A, que operen en un estado B, la asignación de la potestad tributaria recae al estado residente, excepto, cuando la empresa opere en el otro estado B mediante la modalidad de EP, solo así, la carga impositiva se le imputa al estado fuente por las atribuciones obtenidas mediante el EP. (OECD, 2011). Por consiguiente, este concepto limitado de EP debe ser modificado y enfocado al comercio electrónico, para que, en el caso de tener este convenio suscrito con un estado, las rentas sean atribuibles al estado fuente.

En este sentido, el modelo OECD en la actualidad presenta un principio para su operatividad, fundamentado en gravar los beneficios empresariales que obtiene una empresa extranjera en un estado fuente. Para ello, las administraciones tributarias del país fuente, deben reconocer discriminadamente los beneficios obtenidos de la empresa extranjera y aplicar la imposición solamente a las rentas atribuibles mediante el EP en el país fuente, “con sujeción a la posible aplicación de otros artículos del modelo”. Sin embargo, este principio presenta un inconveniente, el cual consiste en la multiplicidad de las operaciones de una empresa que por razones comerciales establezcan un EP, para la fabricación de un producto y mediante un agente independiente realice las operaciones comerciales, perdiendo la imputación tributaria del agente respecto al EP. Por consiguiente, esta comercialización no se podría gravar porque iría en contravía del modelo (OECD, 2011).

No obstante, dentro de los comentarios propios del modelo aclara que este inconveniente se subsana con el apartado segundo del mismo, mediante el cual se menciona la regla general para determinar los beneficios atribuibles al EP. En concordancia con el apartado, “estos beneficios son aquellos que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa” (OECD, 2011).

Por último, al gravar los beneficios empresariales atribuibles a un EP, debe tenerse en cuenta, las disposiciones del apartado 3 del artículo 24 del modelo, el cual exige al estado fuente no discriminar los EP con referencia a las normas tributarias aplicables a empresas residentes. Por consiguiente, los gastos o costos deducibles atribuibles al EP serán aplicables al impuesto de renta (OECD, 2011).

En segunda instancia, el establecimiento permanente, se define como como un “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Este concepto es de vital importancia, debido a que se utiliza para determinar la carga impositiva del estado fuente. Sin embargo, este concepto ortodoxo se ve envuelto en diversas discusiones desde el *soft law* y la academia; basado a la definición de un lugar fijo de negocios. Esta definición se interpreta, como instalaciones en un lugar determinado en un periodo de permanencia. En contraste, desde la práctica se evidencian casos, en los cuales el lugar no es fijo, por ello, en los comentarios mencionan que el lugar fijo de negocios debe entenderse como el “lugar de negocios” en un periodo de tiempo, puesto la expresión “lugar de negocios abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin”. Es decir, solo es necesario un espacio dentro de la jurisdicción a disposición de la empresa para desarrollar las actividades comerciales, lo que constituye un lugar de negocios (OECD, 2011).

Así mismo, los comentarios del modelo abren la discusión frente al correo y comercio electrónicos, debido a que, tratan de esclarecer si un servidor o “aplicaciones informáticas” – *software*- constituyen un EP. En su análisis los autores del modelo tratan de esclarecer la procedencia de un lugar de negocios en las páginas web donde se almacenan información y se encuentran las aplicaciones informáticas. Razón por la cual, se concluyó que en el caso de una empresa no posea en una jurisdicción la presencia física, la página web o el ciberespacio, se considera un bien intangible, por lo que no se constituye un EP. En otra perspectiva, si una empresa tiene un servidor ubicado en una nación dentro de un período “suficientemente amplio” y en ese estado realizan sus operaciones comerciales a través del internet utilizando el mismo servidor, se le atribuiría un EP, porque cumple con el precepto de lugar de negocios (OCED, 2011).

Finalmente, el modelo limitó las actividades auxiliares y preparatorias, para luchar contra la erosión de la base imponible, con el fin de bordar, los nuevos modelos de negocios emanados por la economía digital, toda vez que, empresas multinacionales plantean fiscalmente el uso de estas operaciones en países no residentes con el propósito de disminuir la carga impositiva (Hongler & Pistone, 2015; EY Colombia, 2017).

En conclusión, el concepto de EP está limitado con referencia a las operaciones del comercio electrónico, debido a que, las transacciones comerciales realizadas mediante el acceso a la web y las aplicaciones digitales, sin tener un servidor dentro de su jurisdicción, no constituyen un EP. En consecuencia, se desfavorece los ingresos tributarios de los estados, permitiendo que compañías que operan a través del internet ubiquen sus servidores en países de baja o nula tributación, reflejando el traslado de beneficios o bases imponibles.

6.1.2.1 Base erosion and profit shifting BEPS.

La unión de los mercados internacionales permite un mayor dinamismo en la economía mundial, lo cual pone en jaque el sistema tributario internacional, al permitir la elusión del impuesto directo por el traslado de beneficios y la erosión de la base imponible, repercutiendo negativamente en el crecimiento económico-social de los estados. Por lo anterior, la OCED y el G20⁷ en septiembre del 2013, reunieron esfuerzos, para contrarrestar la elusión del impuesto y “recuperar la confianza del sistema tributario”; asegurando que los tributos se declaren donde se

⁷ G20, nació por iniciativa del grupo de los 8 (grupo de países industrializados creado en 1973), quienes después de la crisis económica de Asia, decidieron conformar un foro internacional donde involucren gran parte de las economías mundiales, entre ellos, los países industrializados y con potencial económico. En este orden de ideas, se constituyó en Berlín en el año 1999 el foro internacional de espacio político-económico mundial, con el fin de, promover unión y cooperación para lograr un crecimiento económico sostenible y estable que beneficie a todos. Los países que lo integran son: Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea.

genera la actividad económica. Esta integración permitió gestar el plan erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés, *Base erosion and profit shifting* BEPS), un instrumento con siete objetivos establecidos como: i) determinar el alcance de la economía digital, ii) neutralizar los elementos híbridos, iii) reestructurar las reglas de las CFC, iv) contrarrestar las planeaciones tributarias agresivas, v) prevenir el abuso de los CDI, vi) restablecer los precios de transferencia, e vii) impedir la elusión de tributo por el estatus de EP. A su vez, estos objetivos se encuentran inmersos en quince acciones establecidas en el plan que incorporan las medidas necesarias para ayudar a los estados a enfrentar los traslados de beneficios y la erosión de la base imponible (Carbajo, 2015; OECD, 2016) (ver tabla 4).

Tabla 4:

Acciones del plan BEPS

Acción	Descripción del tema
1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición
2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
3	Reforzar de la normativa CFC ⁸
4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducción en el interés y otros pagos financieros
5	Combatir practicas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
6	Impedir la utilización abusiva de convenios
7	Impedir la elusión artificiosa del estatus EP
8	Analizar los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles
9	Tratar la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos
10	Establecer áreas que presentan riesgos significativos
11	Evaluar y seguir el plan BEPS
12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia
14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
15	Desarrollar un instrumento multilateral

Notas: Tabla 4. Acción del plan BEPS de nuestra autoría. (OECD, 2016)

⁸ Normas de transparencia fiscal (CFC por sus siglas in inglés *Controlled foreign corporation rule-CFC*).

Estudios recientes la OECD y el G20, estimaron que la recaudación de los impuestos obtenidos en aplicación del plan BEPS será mayor en los países en vías de desarrollo, debido a su dependencia del impuesto de renta. Así mismo, estas organizaciones reconocieron el papel protagónico que tiene los estados en el éxito del plan, debido a que ellos deben tener normas tributarias estandarizadas y buenas prácticas para hacer frente a la elusión del impuesto, asegurando la eficiencia en el recaudo, garantizando un “entorno más seguro” para los inversionistas y estableciendo medidas que generen confianza a un sistema tributario más justo (OECD, 2013a; OECD, 2016).

Por consiguiente, el plan BEPS pretende que los estados configuren una unidad tributaria, que permita una integración compleja del sistema tributario internacional para luchar contra la elusión del impuesto directo y la no imposición, confrontando a países de baja o nula tributación con normas arbitrarias al fisco internacional. A su vez, la aplicación del plan BEPS contribuirá a la eliminación de la doble imposición, sin recaer en la no imposición, debido a que este plan ayuda a identificar el lugar donde se generan los “beneficios gravables” y donde se encuentran las “actividades económicas y la creación de valor” (OECD, 2013a ; OECD, 2016).

Por lo anterior, los gobiernos de turno conformados por los países pertenecientes a la OECD y el G20, consensuaron implementar las medidas sugeridas en el plan dentro de los ordenamientos jurídicos-tributarios y en los tratados internacionales, con el fin de contribuir en la lucha contra los traslados de beneficios y la erosión de la base imponible, atacando las causas de fondo y garantizando la solidez del marco jurídico tributario internacional para el gravamen de las actividades transfronterizas y la eliminación de la doble imposición (OECD, 2013a; OECD, 2016).

En la literatura, diversos autores expusieron sus puntos de vista sobre el plan BEPS, Según Pedrosa, el plan BEPS nació de la necesidad que tiene el sistema tributario internacional para

controlar las planeaciones agresivas que permiten a las compañías multinacionales eludir el impuesto de renta. Este autor, afirmó que el plan nació de estudios previos realizados por el G20 y la OECD, en el cual subyace por primera vez la necesidad de contrarrestar la doble imposición y la no doble imposición, siendo estas perjudiciales a los estados, individuos y entidades. Por último, Pedrosa concluyó que el plan es la iniciativa desde el *soft law* que permite contribuir a la luchar contra la evasión y elusión de los impuestos. (Pedrosa, 2015).

Del mismo modo, Carbajo, consideró que el plan BEPS es una herramienta de control tributario internacional que coadyuva a contrarrestar la doble no imposición y la reducción de las planeaciones fiscales internacionales agresivas o abusivas; exaltando el papel fundamental que juega el estado para implementar estas directrices, a las administraciones tributarias en capacitarse, implementar los mecanismos idóneos y cooperación entre ellas. Así mismo, este autor, concientizó que el plan BEPS promulgado en el año 2013, hace referencia a la multiplicidad de falencias que tiene el fisco internacional, por tanto, no debe interpretarse que son soluciones a los inconvenientes; y recalcó la importancia de consolidar mencionadas falencias en un proyecto y su plan de acción al futuro. Finalmente, Carbajo, concluyó que desde la literatura académica se confirma que el plan BEPS es la solución al fisco internacional (Carbajo, 2015).

Así mismo, según Báez, el plan BEPS tiene como objetivo estructurar la cadena de valor en las jurisdicciones fuente y residencia de los países en vías de desarrollo, con el fin de controvertir el traslado de la carga impositiva a territorios de baja o nula tributación y la reducción de gravámenes por parte de los estados intencionados para atraer capital extranjero. A su vez, este autor, expresó como una medida para luchar contra la elusión y el traslado de la carga impositiva implica que a los estados fuentes deben redefinir el concepto de EP e implementar los precios de transferencia (Báez, 2017).

En contraste con lo anteriormente expuesto, Martín & Calderón, manifestaron discrepancias con el plan BEPS, debido a la carencia de conceptos fundamentales para el éxito del mismo. Estos autores, aducen que no tener un concepto concreto y claro de “imposición, doble no imposición, planificación agresiva y erosión de bases”, convierte las planeaciones fiscales lícitas en artificiosas generando inseguridad jurídica a los empresarios y a los estados al implementar normas que contribuyan a impulsar el plan. Toda vez que, multinacionales por años han manejado nuevos mercados por las legislaciones jurídicas internas que permiten la erosión de la base imponible. En consecuencia, Martín & Calderón, sugirieron a los empresarios estar pendientes de los cambios generados en las legislaciones internas donde operen sus negocios, debido a que, estas nuevas directrices pueden ir en contra de sus planeaciones generando conflictos con los estados y las administraciones tributarias (Martín & Calderón, 2014).

En conclusión, el avance tecnológico y su repercusión en la economía están colocando en jaque el sistema tributario tradicional, debido a que este no está al alcance de la economía digital. Por consiguiente, la OECD y el G20 reunieron esfuerzos para contrarrestar las falencias que el sistema ortodoxo presenta, dando paso a un nuevo mundo jurídico tributario internacional basado en el plan BEPS, el cual comprende diversas situaciones jurídicas que evidencian y contrarrestan la elusión los impuestos directos e indirectos. Por tanto, el plan BEPS es una herramienta que permite enfrentar los desafíos jurídicos tributarios que el mundo actual requiere para contribuir con la lucha de la erosión y el traslado de la base imponible, con el fin de generar un crecimiento económico y social equitativo. En este contexto y para el alcance de esta investigación se abordará las acciones que tiene estrecha relación con la economía digital.

6.1.2.1.1 Acción 1: desafíos de la economía digital.

La economía digital facilita el intercambio de bienes y servicios transfronterizos, que debido a la multiplicidad de las operaciones económicas entre estados ocasiona el desconocimiento de la ubicación real donde se generan los incrementos patrimoniales, lo el cual coloca, en jaque el sistema tributario internacional tradicional y permite la elusión del impuesto de renta alrededor de 240.000 millones de dólares anuales. Por ende, la OECD, inició la ardua labor de determinar las falencias del sistema tributario internacional fundamentado en los principios tributarios declarado en la conferencia ministerial del comercio electrónico llamada “Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico” en Ottawa, Canadá del año 1998 (Morales, 2017).

Por lo anterior, la OECD en el informe realizado en el año 2013 sobre la acción uno del plan BEPS, concertó que la economía digital y sus modelos de negocios presentan grandes interrogantes tributarios, que deben ser analizados a fondo. En este se identificó los inconvenientes generados por la economía digital con sus posibles soluciones, entre ellas, analizar la procedencia de una presencia digital significativa a las compañías que operan en otras jurisdicciones, sin que sean sujetos pasivos del impuesto de renta por la falta de un “*nexo*” que se le atribuya a la constitución de un EP. Por ende, este informe sentó las bases para el comienzo de un mundo jurídico tributario enfocado a la economía digital, con el firme propósito, de establecer directrices claras y concretas para determinar la procedencia de la cadena de valor para atribuirle las cargas impositivas correspondientes (OECD, 2013a; Morales, 2017).

Posteriormente, la OECD emitió un informe en el año 2014, en donde concertó posibles situaciones en que se incurren en la erosión de las bases imponibles o el traslado por beneficios desde la economía digital, siendo: i) “eliminación o reducción en el mercado en donde opere una

entidad”, debido a que la economía digital permite a una compañía expandir sus modelos de negocios sin que establezca un EP; ii) “minimización de los beneficios corrientes a las funciones, activos y riesgos”, la cual pretende determinar si las funciones de filiales, EP o agentes son amplias para concretar contratos a nombre de la matriz; iii) “maximización de deducciones”, las compañías cuya residencia fiscal este ubicada en paraísos fiscales y conceden créditos con altos costos financieros con el fin de incrementar los costos financieros y disminuir la renta líquida gravable; iv) “eliminación o reducción de la tributación en compañías intermedias”, y v) “eliminación o reducción de la tributación en el estado de residencia. (OECD, 2015a; Morales, 2017).

Por consiguiente, , debido a estas situaciones la OECD junto al CFA y el G20, crearon un grupo de investigación con el fin de estudiar los inconvenientes que enfrenta la economía digital desde una perspectiva internacional y sus posibles alternativas de solución denominado grupo de expertos sobre la fiscalidad de la economía digital (GEFED) incorporó a países del G20, países no adscritos a la OECD, academia, organizaciones internaciones y compañías, con el propósito de estudiar el panorama completo de la economía digital (OECD, 2015; Archidona, 2017).

En este sentido, el GEFED determinó los campos de acción a enfrentar de la economía digital con énfasis en los impuestos directos. El primero consistió en determinar un “nexo” sustancial para determinar una presencia digital significativa de las operaciones de la economía digital en países no residentes que cumplan con los factores como i) obtención de ingresos, por el cual reconocen la importancia de concertar unos umbrales mínimos y máximos de los ingresos percibidos. ii) factores digitales, donde las operaciones electrónicas deben mantener una interacción entre proveedores y consumidores; esta comunicación entre las partes; puede ser mediante páginas web, plataformas digitales, *website* y medios de pagos virtuales internos. iii) factores relativos a los usuarios, este rubro se sumerge en la cantidad de usuarios conectados a un

servicio o producto digital, caracterizado por el número de usuarios activos, el número de contratos celebrados entre las partes mediante el uso de plataformas digitales y la cantidad de datos obtenidos de los usuarios, el cual debe entenderse como un activo para la compañía (OECD, 2015a; Morales, 2017).

Así mismo, el GEFED comparó la presencia significativa frente al concepto limitado de EP, con el fin de esclarecer la determinación de ingresos. Este grupo confirmó que no se puede atribuir ingresos al “*nexo*” sustancial debido al concepto limitado del EP y sugirió una revisión exhaustiva de este concepto ortodoxo; con el firme propósito de atribuir ingresos al nuevo concepto de EP digital que se está consolidando (OECD, 2015a; Morales, 2017).

El segundo campo, se fundamentó en aplicar retención en la fuente a las operaciones transfronterizas generadas por la comercialización de bienes y servicios *on line* en países donde no sean residentes fiscales. En este orden de ideas, la OECD contempla analizar los tipos de transacciones que se efectúan en la economía digital, con el fin de identificar cada movimiento para no generar conflictos entre las mismas (OECD, 2015a; Morales, 2017).

Finalmente, el tercer campo un impuesto compensatorio, es una estrategia de la OECD con el fin de imponer a los proveedores digitales no residentes fiscales por las operaciones realizadas mediante plataformas (OECD, 2015a; Morales, 2017). En el informe del GEFED arrojó conclusiones valiosas sobre la economía digital y los retos inherentes para su tributación. En primera instancia, el informe estableció que la economía digital es el resultado de la integración de las tecnologías y la economía, facilitando la interacción entre consumidor y empresa. Esta forma de economía facilita la información a los clientes, simplifica procesos y genera beneficios empresariales en la reducción de costos. Por tanto, la economía digital es la misma economía

tradicional, basada en el crecimiento constante en todo lo sectores económicos, repercutiendo en la dinámica de la oferta y demanda (OECD, 2015; Archidona, 2017).

En segunda instancia, la GEFED solicitó a la OECD, modificar el concepto de EP, con el propósito de cumplir con las exigencias que requiere el plan BEPS para su funcionamiento, basados en que se debe reconsiderar una excepción en las actividades que se excluyen de conformar un EP, enfocado a las actividades “preparatorias o auxiliares”. Lo anterior, debido a que existen casos, en que los proveedores de bienes tangibles comercializan en un estado mediante el uso de tecnologías y en el mismo estado presenta una bodega para el almacenamiento de los productos, categorizándose esta como una actividad “preparatoria o auxiliar”. Por tanto, esta operación no estaría tributando en el país fuente donde realmente se efectúa el hecho generador y por el contrario el tributo recae en el país de residencia (OECD, 2015; Archidona, 2017; Morales, 2017).

Así mismo, el GEFED determinó que para el caso “en los que la utilización de mecanismos artificiosos para vender bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional, en la práctica, en la celebración de contratos, se considera que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa”. Se entendería, que esta empresa constituye un EP en el país fuente. El GEFED, afirmó que, así como los precios de transferencia (PT) tienen un principio en la titularidad jurídica de los intangibles, el cual consiste en que se hace partícipe de la totalidad o en parte de los beneficios, cuando allí se genere “beneficios operativos y a las actividades que las generan” debe aplicarse a la economía digital. Finalmente, el GEFED determina que los PT no afectan “por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente” (OECD, 2015; OECD, 2015).

Del mismo modo, el GEFED corroboró que la economía digital enfrenta grandes desafíos en materia de impuestos directos e indirectos. Inicialmente, señaló que, para el caso de los

impuestos directos, debe existir un *nexo* sustancial para determinar el indicador de la actividad económica, este se reconoce cuando se incurran en gastos para la obtención de beneficios empresariales. Sin embargo, el GEFED no contempló la posibilidad cuando un proveedor presta servicios a través de plataformas digitales o página web fuera de una jurisdicción, sin incurrir en gastos de funcionamiento no existiendo el *nexo* sustancial. Por ende, no estaría gravando con el impuesto de renta dichas operaciones. Por otro lado, el GEFED manifestó con referencia al impuesto al valor agregado (IVA), que dicho impuesto genera grandes desafíos en el recaudo, cuando se presta el servicio fuera de una jurisdicción (OECD, 2015; Archidona, 2017).

En tercera instancia, el GEFED también recomendó medidas anti-elusivas que incluyen: “a) introducción de un *nexo* como base de una presencia económica, b) aplicación de retenciones en la fuente a las transacciones digitales y c) el impuesto progresivo”. Finalmente, este grupo de expertos concluye que los estados que perciban afectación por el comercio electrónico pueden legislar normas que incluyan dentro del ordenamiento jurídico las sugerencias emitidas por el GEFED para solucionar el problema tributario de la economía digital (OECD, 2015).

Por otra parte, en la literatura, diversos autores expresaron sus consideraciones sobre el plan BEPS, específicamente sobre la acción 1. Para Pedrosa, la acción 1 pretende enfrentar tributariamente los desafíos que emana la economía digital. Estos desafíos que principalmente se reflejan en la elusión del impuesto por empresas multinacionales que tributan en países de baja o nula tributación. Por ende, esta acción busca eliminar las planeaciones tributarias agresivas por parte de estas compañías que solo buscan trasladar la base imponible a territorios con tributación más flexible, repercutiendo en el fisco nacional e internacional (Pedrosa, 2015).

Así mismo, según, Báez y Brauner, el sistema tributario internacional actual, no se adaptó al progreso de la tecnología y comercio. Estos afirmaron que el informe de la acción final 1

reconoce la necesidad de reestructurar el sistema y monitoreo continuo posterior a la implementación del plan. (Báez y Brauner, 2019). De igual forma, para Morales, la economía digital trae consigo inconvenientes tributarios que afectan el fisco internacional; los cuales pueden ser abordados desde el plan BEPS con el fin de evitar la erosión de la base imponible. Además, este autor identifica que la acción 6 (prevención de abusos del convenio), la acción 7 (establecimiento permanente), contribuyen a afrontar a la economía digital (Morales, 2017).

Contrariamente, Moreno, concluyó que el informe final del plan BEPS con referencia a la economía digital, es un informe inconcluso carente de conceptualización, a pesar de que su contenido permite vislumbrar posibles soluciones que, en concreto se reducen a la exploración de una presencia significativa digital para constituir un EP digital. Ese autor atribuyó en gran parte a los estados y los organismos internacionales truncan una legislación basada en un EP digital puesto que estas falencias tributarias se dieron a conocer desde los años noventa. Así mismo, Moreno, concertó que la falta de directrices sobre el asunto permite que los estados creen normas para que estas operaciones transfronterizas estén sujetas a los impuestos directos e indirectos, repercutiendo desfavorablemente el fisco internacional (Moreno, 2017).

Del mismo modo, Archidona, afirmó que la acción 1 del plan BEPS abordó temas muy superficiales en la economía digital y reconoce la labor a desarrollar por el GEFED con referencia al *nexo* sustancial para determinar la presencia significativa, está acorde a las exigencias del comercio transfronterizo actual. Además, este autor desestimó el tiempo empleado por la OECD para enfrentar la lucha contra la erosión basada en la economía digital perjudicando el erario de los estados, siendo ellos los causantes de la demora en la implementación por la falta de coordinación (Archidona, 2017).

Finalmente, para Báez, la economía digital es un fenómeno con mayor auge en los países en vías de desarrollo que requiere con urgencia directrices claras para contribuir a la lucha contra la elusión del impuesto de renta. Sin embargo, la OECD en su informe emitido en el año 2014, mantuvo una postura pacífica ante el crecimiento constatado del mismo. Por lo anterior, este autor coloca en manifiesto que pocas jurisdicciones han tomado la iniciativa de legislar dichas operaciones sin tener una guía al respecto (Báez, 2017).

En conclusión, la economía digital y sus modelos de negocios afectan indiscutiblemente el fisco internacional, debido a la falta de regulación y coordinación entre los estados que permite la evasión de los impuestos directos. Por ende, las recomendaciones incluidas en el informe final del GEFED son inconclusas, debido a que no se afirma ni rechaza el requerimiento en la tributación del impuesto. Sin embargo, el GEFED recalca la necesidad de realizar estudios posteriores con datos comparables para determinar las directrices claras y definitivas para luchar contra la erosión y el traslado de la base imponible por beneficios fiscales con referencia a la economía digital.

En el año 2017, el G20 encomendó al GEFED hacer un informe que comprenda todos los efectos que subyacen de la economía digital. Este informe fue titulado “desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018”, y proporcionó un análisis exhaustivo desde la digitalización hasta las administraciones tributarias, con el fin de tener un panorama absoluto de la economía digital. En este sentido, el informe provisional abordó temas concernientes a la creación de valor, en donde se concluyó la existencia de nuevos modelos de negocios basados en la digitalización; con la identificación de tres rangos característicos: “activos intangibles, datos y participación de los usuarios”. (OECD, 2018).

De igual forma, este informe estableció una participación de los estados para analizar exhaustivamente el criterio de un “nexo” sustancial para establecer un EP digital y las posibles

formas de distribución de la carga impositiva. Además, el informe examinó las medidas provisionales implementadas por los estados para la legislación tributaria de la economía digital y concertó que es vital para la regulación de estas transacciones tener acceso a los datos masivos (OECD, 2018).

Posteriormente, el 29 de enero de 2019, la OCDE invitó a la comunidad interesada en la economía digital bajo el marco inclusivo a una consulta pública, en donde se enmarcaron dos pilares; el primero se centró en la asignación de derechos fiscales y el segundo abordó los problemas restantes del plan BEPS. La información derivada de la consulta fue abordada en la conferencia economía digital en París, Francia llevada a cabo el 14 de marzo, donde se determinó los desafíos fiscales en que enfrenta para la asignación de la carga impositiva, identificando tres propuestas para determinar el *nexo* y la asignación de beneficios de: la participación del usuario, *marketing* de intangibles y presencia económica significativa (OECD, 2018; OECD, 2019).

En primera instancia, la propuesta de participación del usuario pretendió modificar las directrices actuales de la asignación de las ganancias con el propósito de que dichos valores queden gravados en la fuente, porque entrelaza la relación del usuario como la fuente principal de la cadena de valor, debido a que existe seguimiento entre consumidor y proveedor, por medio de plataformas digitales, redes sociales, buscadores y mercados en línea. Así mismo, esta propuesta sugiere distribuir las ganancias no rutinarias o residuales en los estados donde se creó el valor (OECD, 2019).

En segunda instancia, la propuesta de *marketing* de intangibles buscó determinar las reglas del *nexo* sustancial basados en los intangibles. Esta propuesta identificó dos escenarios para que la empresa multinacional pueda llegar a erosionar la base imponible, siendo: la comercialización de intangibles mediante el posicionamiento de la marca en el mercado fuente y otros intangibles a

través de la captación de datos de los usuarios indistintamente de los medios utilizados. Además, la propuesta propuso el distribuir las ganancias no rutinarias o residuales bajo las reglas actuales de los PT. En este contexto, el estado tiene potestad de gravar las operaciones de la economía digital en la ausencia de un EP (OECD, 2019).

En tercera instancia, la propuesta de presencia económica significativa estimó su existencia en el estado fuente, cuando exista una estrecha relación con los consumidores mediante bases de datos, posventas, entre otros. Así mismo, esta propuesta planteó la distribución fraccionada de la asignación de ganancias (OECD, 2019)

Por lo anterior, la GEFED concretó que existe una similitud de las tres propuestas en tributar en el estado fuente y la estrecha relación entre el *marketing* de intangibles con la presencia económica significativa, en el sentido de los datos de los consumidores. No obstante, estas propuestas no abarcan las demandas que requiere el plan BEPS. Por tanto, la GEFED planteó una propuesta adicional denominada “erosión anti-base”, basada en dos reglas interrelacionadas; la primera denominada inclusión de ingresos, la cual pretende gravar los ingresos de las compañías generados en jurisdicciones de baja tributación, que no estén a la tarifa efectiva del estado de residencia y la segunda designada impuesto sobre los pagos de erosionan la base imponible, la cual no otorga concesiones a los impuestos pagados en otras jurisdicciones, sí estos están por debajo de la tarifa efectiva en la residencia; en contraste, sí los pagos son superiores a la tarifa efectiva, se debe otorgar una deducción para no recaer en la doble imposición (OECD, 2019).

Posteriormente, el GEFED el 29 de mayo del 2019, emitió un informe denominado “programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. Este informe abordó dos temas centrales, el primero conocido como pilar uno, analizó las propuestas para determinar el *nexo* y la asignación de beneficios; y el

segundo conocido como pilar dos, se enfocó a los otros temas concernientes al plan BEPS desde la economía digital (OECD, 2019a).

En términos generales, el pilar uno en una etapa exploratoria y preliminar, estableció las nuevas reglas de asignación de ganancias, en donde se incluyen desarrollos de métodos para determinar la cantidad de ganancia, uso de medidas de simplificación y evaluación de la capacidad de las administraciones tributarias. En este contexto, este pilar determinó dos métodos: el método de división de beneficio residual modificado, el cual pretende asignar al estado fuente la parte de las ganancias no rutinarias y el método de distribución fraccional, mediante el cual se estima determinar la cantidad de ganancias sujetas a la asignación de ingresos sin distinción entre ganancias rutinarias y no rutinarias.

Así mismo, el informe abordó las nuevas reglas del *nexo*, en donde sugieren modificar el concepto de EP, incorporando el concepto de presencia comercial significativa e incluir un nuevo apartado donde atribuya al estado fuente la facultad de imponer tributos a las ganancias. Del mismo modo, este informe sugirió evaluar y determinar los indicadores de participación en la presencia significativa como umbral de ingresos y otros lineamientos para determinar la procedencia de la misma y reestructurar el modelo OECD para que se le atribuya derechos impositivos al estado fuente (OECD, 2019a).

Además, el pilar uno, mencionó realizar en la etapa explotaría un análisis de los nuevos supuestos del nuevo derecho tributario internacional con referencia a la doble imposición y resolución de disputas, con el fin de esclarecer, si estas disposiciones deben ser actualizadas a la demanda de la economía digital. Por último, este pilar presenta un apartado referente a las administraciones tributarias, en donde concluyó que debe implementar mecanismos que permitan identificar las obligaciones del contribuyente (OECD, 2019a).

Por otra parte, el pilar dos analizó la propuesta “anti-erosión” basada en la inclusión de ingresos e impuestos sobre los pagos de erosión. Esta propuesta consistió en gravar los ingresos de una sucursal extranjera o una entidad controlada, sí estos ingresos estuvieron sujetos a una tasa impositiva efectiva baja de tributación y no conceder beneficios tributarios a los impuestos pagados en una jurisdicción cuya tarifa impositiva efectiva sea inferior a la tarifa mínima, en un escenario opuesto, se otorgaría una exención tributaria a dicho valor (OECD, 2019a).

Finalmente, el informe estructuró las medidas necesarias previstas en el programa de trabajo, por el cual estableció un grupo para llevar a cabo las recomendaciones dadas en el mismo, con el propósito de definir las nuevas directrices que regirá el sistema tributario internacional enfocado a la economía digital. Así mismo, estableció que se debe continuar con el trabajo encomendado con el fin de entregar para finales del año 2010 el informe final con las reglas concretas para la tributación de esta.

En conclusión, la economía digital y sus modelos de negocios afectan indiscutiblemente el fisco internacional, debido a la falta de regulación y coordinación entre los estados que permite la evasión de los impuestos directo. A pesar de que el GEFED ha trabajado arduamente para esclarecer todos los desafíos que emana la economía digital, con el fin de atribuirle la carga impositiva al estado fuente, estos esfuerzos aún no son suficientes y concluyentes, debido a que no se afirma ni niega el requerimiento en la tributación del impuesto. Por tanto, la GEFED requiere realizar estudios posteriores con datos comparables para determinar las directrices claras y definitivas para luchar contra la erosión y el traslado de la base imponible por beneficios fiscales con referencia a la economía digital.

Ahora bien, con referencia a los métodos de distribución, consideramos que el sistema tributario nacional e internacional debe ser ágil y práctico en la operación, por ende, establecer

diversas variables para la repartición de la carga impositiva entorpecería la asignación real de ingresos en los estados fuentes. A nuestro entender y en concordancia con lo expresado por Báez y Brauner, el mejor método de distribución se basa en la retención en la fuente a título de renta para las operaciones que subyace de las plataformas digitales sin residencia fiscal en el país fuente, debido a que distribuye a una tarifa equitativa de la carga impositiva en el estado fuente y no va en contraluz con el régimen fiscal internacional actual (Báez y Brauner, 2019).

6.1.2.1.2 Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto EP.

La acción siete del plan BEPS comprende como eje central impedir la elusión artificiosa del estatuto EP. Esta acción confrontó el concepto limitado del EP del MOECD, mediante la discusión de los nexos que caracteriza el concepto actual y la inclusión de un nexo basado en la presencia digital significativa la actualidad. Así mismo, esta acción planteó incluir las exclusiones de las actividades auxiliares y preparatorias, toda vez que, empresas multinacionales plantean fiscalmente el uso de estas operaciones en países no residentes con el propósito de disminuir la carga impositiva (Hongler & Pistone, 2015).

En concordancia con lo anterior, Hongler & Pistone definieron el emergente concepto de EP digital, el cual debe basarse en una presencia significativa digital acorde con los “principios generales del derecho tributario internacional”. Por consiguiente, el EP debe caracterizarse por: i) umbrales mínimos, como ventas digitales, número de contratos y usuarios, ii) evitar la doble imposición, es decir, cuando exista doble imposición por la economía digital, debe ser subsanada, por lo que el autor recomienda los PT, iii) negocios con pérdidas, debido a que existe la posibilidad que los negocios pequeños emergentes de la economía digital presenten perdidas por la carga impositiva al incursionar en un mercado globalizado digital, por ende, el nuevo concepto de EP

digital debe velar por el surgimiento de estas empresas y, iv) asignación de ganancias en estados con multiplicidad de tasas impositivas, donde la definición de estos criterios deben basarse en las teorías de abastecimiento la cual debe proporcionar un nexo fiscal en donde se dé la creación de valor y la teoría de beneficios que debe establecer una carga impositiva por los beneficios prestados por parte del estado a la economía digital. (Hongler & Pistone, 2015).

De igual forma, Morales, concertó que en la actualidad la economía se mueve a través de la tecnología generando una expansión global de operaciones comerciales internacionales, repercutiendo en la fiscalidad internacional. Por lo anterior, el autor estima que el concepto de EP debe transformarse para que se incluyan estas operaciones comerciales que en la actualidad erosionan y trasladan la carga impositiva por beneficios fiscales. Por tanto, el nuevo concepto de EP digital debe caracterizarse por servicios digitales, umbrales mínimos de usuarios, tiempo de permanencia e ingresos, todos estos criterios determinados generan un correcto concepto de EP digital para atribuirle cargas impositivas a las rentas obtenidas por proveedores digitales en países no residentes (Morales, 2017).

En contraste, Báez y Brauner, descartaron por completo la posibilidad de establecer un EP digital, debido a la complejidad y falta de discernimiento por parte de los estados en su determinación y afirman que un EP digital no contribuiría a la lucha contra la erosión de la base imponible y estaría en contravía con el derecho tributario internacional actual. No obstante, estos autores reconocen la problemática que enfrenta la economía digital en referencia al fisco nacional e internacional, por el cual, propusieron el modelo de tributación conocido “*Winthholding on Digital Transacctions*” (WHT) como método único, idóneo y concreto para luchar contra las falencias que subyace por la economía actual; este modelo se basa en la retención en la fuente a las operaciones de la economía digital y permite repartir a una tarifa considerada entre el cinco y

el quince por ciento de la carga impositiva en el estado fuente, para que se perciba como justo, siendo legítimo por el mayor número de países posible y no va en contraluz con el régimen fiscal internacional actual (Báez y Brauner, 2019).

En conclusión, el concepto actual de EP es obsoleto y no se encuentra en sincronía con el avance de la economía digital, lo cual permite la elusión del impuesto de renta. Por tanto, es necesario reestructurar este concepto incluyendo un nexo sustancial caracterizado por un umbral de ingresos, factores digitales y factores relativos a los usuarios que identifique una presencia digital significativa en el estado fuente. Por lo cual, metodologías alternativas de tributación como, el método de retención en la fuente debe ser consideradas como un mecanismo idóneo para el recaudo del impuesto a la economía digital.

6.2 Análisis del Derecho Tributario del Comercio Electrónico en legislaciones extranjeras

6.2.1 Países OECD.

6.2.1.1 España.

España, como miembro de la Unión Europea, analiza cada directiva y resolución emitida por el órgano comunitario, para que esta sea incorporada en su legislación interna. Por consiguiente, el máximo órgano reguló mediante Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y el Consejo del 8 de junio de 2000, los aspectos jurídicos de los servicios prestados por la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior. Esta regulación garantizó la libre circulación, un espacio sin fronteras y una integración jurídica comunitaria de la sociedad de la información entre los países miembros. Además, estableció la armonización de los

derechos de autor y derechos conexos en la sociedad de la información con el objetivo de proteger la propiedad intelectual y otorgar protección jurídica a la fabricación, importación, distribución, venta, alquiler y publicidad que permita la elusión de cualquier medida tecnológica. (Directiva 2000/31/CE; Directiva 2001/29/CE).

Por otro lado, la Unión Europea, estableció un marco regulatorio para el derecho de los usuarios con relación a las redes y servicios electrónicos. Esta medida, garantizó la creación del servicio de comunicaciones eléctricas para todo público, con excelente calidad en todo el territorio de los países miembros mediante la libre competencia (Directiva 2002/22/CE). Así mismo, el Consejo de la Unión Europea orientó a los usuarios, empresas de los países miembros hacia una cultura de seguridad de las redes y de la información (Resolución, 2003).

Adicionalmente, España implementó la directiva más importante que tiene este órgano jurídico en temas del comercio electrónico en el ordenamiento interno, otorgando grandes pasos a la libre comercialización bienes y servicios a través de medios electrónicos en toda su jurisdicción mediante la Ley 34 de 2002, la cual garantiza, el derecho comunitario propio de la Unión Europea, Además, expidió el Decreto Real 292 de 2004, donde creó distintivos públicos de confianza para los servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico bajo los parámetros establecidos en la Directiva 2001/29/CE (2001/29/CE; Ley 34, 2002; Decreto Real 292, 2004).

Por otro lado, régimen jurídico español incorporó la Ley 32 de 2003, la cual implementó un régimen sobre el servicio de las redes de telecomunicaciones, permitiendo una libre competencia entre los operadores con el fin de no monopolizar el mercado y ampliar el servicio a todos los usuarios. Sin embargo, esta ley fue derogada por la Ley 9 de 2014 por el cual se reglamentó la ley general de las telecomunicaciones. Posteriormente, se estableció la firma electrónica mediante la Ley 59 de 2003, con el objetivo de fomentar la incorporación de nuevas tecnologías y

seguridad en la transmisión de datos electrónicos, entre usuarios, empresas privadas y públicas (Ley 232, 2003; Ley 59, 2003; Ley 9, 2014). Finalmente, la jefatura del estado de España expidió la Ley 56 de 2017, la cual interpuso las medidas que emitió la sociedad de la información en temas relacionados con la facturación electrónica, por ende, estableció la obligatoriedad del uso de la factura electrónica al sector público, garantizando la interlocución electrónica de datos entre empresas, usuarios y consumidores (Ley 56, 2007).

En cuanto el ámbito tributario, la Comisión Económica Europea (CEE), determino incluir como hecho generado del impuesto al valor agregado (IVA), los servicios prestados desde países fuera de la Unión Europea mediante internet a persona residentes o domiciliadas dentro de la comunidad, por motivos de no discriminar empresas nacionales y extranjeras. Lo anterior, debido a que anteriormente se generaba distorsiones económicas por la libre competencia (Directiva 77/388/CEE; Directiva, 2002/38/CE; Macarro, 2017).

Adicionalmente, la CEE esclareció los lineamientos para definir la localización del hecho generador, determinando que la prestación de servicios mediante internet dentro de su jurisdicción quedara gravada en el país miembro de destino. En un escenario similar, situó a las empresas que prestan los servicios desde un país fuera de la Unión Europea a un consumidor dentro de la comunidad (Directiva 77/388/CEE; Directiva, 2002/38/CE; Macarro, 2017).

En España, la prestación de servicio por vía electrónica fue gravada con el IVA mediante la ley 53/2002. Esta ley, estipuló un régimen especial para estos servicios, esclareciendo los elementos del tributo, directrices para la localización del hecho generador. Posteriormente, esta ley fue reformada, disponiendo nuevas directrices para con el impuesto, en las que simplifican la localización del hecho generador, sin afectar las disposiciones en materia de comercio electrónico (Ley 53, 2002; Ley 2, 2010). Finalmente, en el año 2006 la CEE reafirmo la directiva que fijaba

el IVA a la prestación de servicios mediante medios tecnológicos (Directiva 77/388/CEE; Directiva, 2002/38/CE; Directiva 2006/112/CE; Macarro, 2017).

Para terminar, Oliver & Delgado, realizaron un análisis exhaustivo de la ley tributaria española en materia de impuesto a las sociedades. Esta investigación adujo que en el ordenamiento jurídico se infieren dos hechos sustanciales para identificar las rentas obtenidas en el comercio electrónico, entendiéndose, el comercio electrónico *on line* y el comercio electrónico *off line*. Por consiguiente, las operaciones de comercio electrónico *on line* entendidas como explotación de la propiedad intelectual, son gravadas dentro de la jurisdicción española con el impuesto de renta. En contraste, las operaciones de comercio electrónico *off line* no presentan hecho sustancial, sino, son una “simple adquisición de un derecho de uso”, por ende, no están sometidas al impuesto directo (Oliver & Delgado, 2012).

Finalmente, estos autores reconocen la dificultad que tiene la administración tributaria para identificar con facilidad la procedencia de las operaciones e identificar las rentas obtenidas, determinando que el comercio electrónico llevado a cabo mediante una página web dentro de una jurisdicción establece un EP; si, dentro esta jurisdicción existe la presencia de un servidor. Sin embargo, existen una serie de situaciones en las que no es posible establecer dicho EP, debido a las actividades “preparatorias o auxiliares”. Por consiguiente, la legislación tributaria española requiere identificar las operaciones del comercio electrónico y clasificar las rentas obtenidas (*on line –off line*), con el fin de gravarlas con el impuesto de renta, si se constituye un EP electrónico (Oliver & Delgado, 2012).

6.2.1.2 Francia.

Francia, fue uno de los países en adoptar medidas amplias en las tecnologías (Minitel⁹ y EDI), las cuales entorpecieron la evolución de la economía digital, debido a que estas tecnologías permitían obtener servicios en línea, desplazando el internet. La falta de difusión de internet en este país conllevó que los ciudadanos franceses no tuvieran la capacitación adecuada para el uso de medios digitales, limitando su participación en el comercio electrónico internacional (Brousseau, 2001).

Por tanto, con el fin de superar estas limitaciones, empresas e industrias permitieron la implementación de prácticas a favor de la tecnología y las comunicaciones que fortalecieron el comercio electrónico. Así mismo, la acelerada difusión de los servicios *on line*, en las empresas como en el público, el uso de tarjetas inteligentes y teléfonos móviles, el uso constante de EDI, la infraestructura adecuada para el acceso a la red y los intercambios de información *on line* de las empresas, generó un ambiente propicio para desenvolvimiento del internet y comercio electrónico (Brousseau & Kraemer 2003).

Estos retrasos en la incursión de medios tecnológicos de la información y comunicación son un tema de preocupación para el gobierno francés. En particular, el Primer Ministro francés, Jean-Pierre Raffarin, afirmó que “tiene la intención de dar un nuevo impulso a la construcción de la sociedad de la información. Ahora es urgente, porque Francia está atrasada”. Lo anterior, evidencia la necesidad de generar la “confianza de la economía digital” por parte del gobierno francés, con el propósito de, impulsar el comercio electrónico en el país (Muenchinger & Salès, 2003).

⁹ Minitel, es un servicio de videotex desarrollado en el año 1978, accesible mediante un teléfono inteligente y es considerado uno de los más exitosos predecesores de la *World Wide Web*. En Francia, la compañía PTT (hoy dividida en La Poste y France Télécom) lo lanzó al mercado en 1982.

Finalmente, en el año 2016, Francia incorporó dentro de su ordenamiento jurídico-tributario un impuesto por la compra, alquiler o acceso a contenido audiovisual prestados *on line*. Esta normativa incluye como hecho generador la publicidad concebida por medio audiovisuales en línea, para lo cual, se definió una tarifa del dos por ciento para los contenidos audiovisuales en general de prestados *on line* y una tarifa del diez por ciento para los contenidos explícitos o violentos, sobre la base pagada antes de IVA. Además, este lineamiento determinó la ubicación de las rentas obtenidas, estableciendo que dichos servicios son gravados en el país cuando los mismos se presente en línea, a una audiencia ubicada en Francia, sin tener en cuenta la ubicación, residencia o estado del proveedor (*Price Water House Coopers [PwC]*, 2018).

6.2.1.3 México.

México, tuvo los primeros indicios de comercio electrónico en el año 1994, cuando la economía inició la integración del internet y las tecnologías con sus operaciones comerciales. Sin embargo, esta nueva forma de comercialización enfrente grandes desafíos que incluyeron: la falta de infraestructura que permita conectar a todos los mexicanos a la red, el “analfabetismo informativo” y la falta de “cultura tecnológica”. Posteriormente, en el año 1996, el país incorporó al ordenamiento jurídico la ley modelo “en materia de Contratación Electrónica y la Guía Jurídica, que debía servir como elemento para facilitar su aplicación”, expedido por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (Fernández, 2004; Ríos, 2015).

En consecuencia, la introducción de la ley de comercio electrónico trajo consigo una variedad de reformas necesarias para la seguridad de los datos, la veracidad de los actos de comercio para su libre circulación y soporte jurídico. Por ello, en el año 2000, se incorporó en el código de comercio el título segundo relacionado con el comercio electrónico, el cual definió como

un acto comercial las operaciones de compra y venta de bienes y servicios a través de medios electrónicos; regulando los temas concernientes al documento electrónico, firmas digitales y servicios de certificación. Esta inclusión, estableció además la presunción legal del mensaje de datos, en cuanto al remitente (Código Comercio, 2014, arts. 89-114).

En términos tributarios, el gobierno mexicano no ha legislado taxativamente las directrices de los impuestos directos ni indirectos en materia de comercio electrónico. Algunos sectores de la academia y autores en cabeza de Alvarado proponen no establecer ningún impuesto al comercio electrónico, puesto que legislar una imposición repercutiría negativamente en su desarrollo. Sin embargo, esta propuesta no fue aceptada por distintos sectores, debido a que, no “genera una solución apropiada” ante la nueva forma de comercialización (Alvarado, 2006).

Por otra parte, Alvarado en su estudio denominado “Los tributos que gravan el comercio electrónico: el caso de México” expone una serie de argumentos focalizados al comercio electrónico de este País. En primera instancia este autor manifiesta la posición del gobierno mexicano en mantener una reserva en su legislación, conservando los impuestos establecidos en el ordenamiento jurídico aplicables al comercio electrónico. Por consiguiente, Alvarado, analizó la imposición directa e indirecta del mismo y argumentó que el impuesto de renta establece que “están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, los residentes y no residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan”, dedujo que la palabra ingresos, representa todo acto comercial desarrollando una actividad económica, incluyendo las operaciones del comercio electrónico. No obstante, gravar este tipo de transacciones, trae un inconveniente gigante al identificar la procedencia del ingreso. (Alvarado, 2006).

Así mismo, con referencia al impuesto indirecto, Alvarado, reseña que no es necesario la creación de un impuesto al comercio electrónico, basta solo con identificar el tipo de comercialización para gravar o no la operación. Es decir, a las operaciones *off line*. Por tanto, con el fin de ejemplificar estos escenarios este autor planteo tres supuestos de comercio electrónico. El primero comprendió una operación realizada dentro de la jurisdicción mexicana; el segundo incluyó una operación que inicia fuera de la jurisdicción y finaliza con el consumidor está dentro del estado mexicano y finalmente tercer supuesto, inicia con el proveedor situado en México y finalizar el consumidor fuera de su jurisdicción. Por tanto, para Alvarado estos supuestos se deben desarrollar bajo las normas del impuesto a las ventas ya legisladas, siendo el primero como hecho generador “la comercialización de bienes y servicios” y el segundo “por importaciones” quedan gravadas las operaciones con el impuesto a las ventas, mientras que en el tercer supuesto se categorizó como exportación, por lo que está gravado a tarifa 0% (Alvarado, 2006).

Finalmente, Alvarado categorizó el comercio electrónico *on line*, concediéndole el carácter de prestación de servicios, debido a que su entrega no es de un bien tangible. Este autor adujo, que al pertenecer a los servicios solo esta gravados los que se presente dentro de la jurisdicción mexicana, incluso los que se prestan fuera de México. Un escenario completamente diferente, emerge en las operaciones prestadas desde el estado mexicano a otro estado, toda vez que, esta transacción se cataloga como exportación y está gravada a la tarifa 0%. (Alvarado, 2006).

6.2.3 Países no OECD.

6.2.3.1 Argentina.

Argentina, dio sus primeros pasos al mundo informático con la expedición el Decreto 165 de 1994, donde reglamentó la protección de base de datos y del *software*. Posteriormente, se decretó la ley de confidencialidad con la finalidad de proteger la información que está bajo el control de una persona para que no sea divulgada con fines diferentes a los comerciales (Decreto 165, 1994; Ley 24.766, 1996). Ya para el año 2002, se expidió el decreto reglamentario 2628 el cual implemento la firma digital como mecanismo de autenticación y garantía total para los documentos digitales al otorgarle validez jurídica (Decreto 2628, 2002). Finalmente, el gobierno argentino decidió implementar en el plan nacional un gobierno electrónico donde aprovecha plenamente de las tecnologías de la información y comunicación para potencializar la gestión del estado en pro de la maximización en la eficiencia (Decreto 378, 2005).

Por otra parte, desde el sistema tributario, Argentina creo un impuesto a las ventas para las transacciones con proveedores extranjeros mediante el uso del internet. Este impuesto llamado “impuesto sobre los ingresos brutos”, con características similares a los impuestos indirectos; estipuló una carga impositiva a los ingresos provenientes de jurisdicciones extranjeras, cuyo uso o explotación se da dentro del territorio nacional. A su vez, este País faculto a las entidades bancarizadas como agentes de retención, para efectuar la retención en el momento de pagar de la operación y así recaudar el impuesto (Patton, 2017).

Así mismo, en el año 2017, el gobierno de turno reformo el impuesto de renta, para incluir las transacciones efectuadas para pagos a proveedores del exterior, si, el servicio es prestado en el territorio argentino. En esta reforma, taxativamente incorporó los servicios prestados en las

plataformas de *streaming* y cualquier contenido digital, a tributar en el territorio argentino, mediante la modalidad de EP de servicios digitales. Es decir, que este país reformó el concepto de EP, incluyendo un EP de servicios, con el fin de, gravar las operaciones de las empresas extranjeras que prestan servicios digitales a un consumidor domiciliado dentro de la jurisdicción argentina. Por consiguiente, al constituir un EP, las empresas extranjeras pueden tomar las deducciones, costos y gastos inherentes a su operatividad, para depurar el impuesto a cargo (Patton, 2017; Ley 27.430, 2017).

6.2.3.2 Brasil.

Brasil, como la economía nacional más grande de América Latina, mantiene una postura firme con la búsqueda de empresarios y líderes que buscan expandir sus negocios. El mercado minorista de las Pymes, que ronda cerca del 99% de las compañías constituidas, enfrenta un cambio fundamental en la forma de hacer negocios, impulsado particularmente por el cambio en el mundo digital. Por consiguiente, para muchos empresarios es la oportunidad de afianzar el campo del comercio electrónico, el cual ha experimentado un crecimiento acelerado en los últimos años (Naciones Unidas, 2017).

En consecuencia, las Pymes implementaron estrategias y reestructuraron la forma de hacer negocios basadas en las tecnologías, por lo que emergieron y se expandieron a todo el territorio brasileño con las multiplicidades de modalidades de comercio electrónico en los últimos cinco años; a pesar, de la fluctuación de la economía y el valor adquisitivo de los brasileños. (Naciones Unidas, 2017).

En vista del gran avance tecnológico mundial, el estado brasileño implementó diversas normas para promover el comercio electrónico en un entorno seguro, por consiguiente, creo La

Asociación Brasileña de Comercio Electrónico (ABComm – por sus siglas en portugués *la Associação Brasileira de Comércio Eletrônico*), la cual tiene como propósito de proteger los intereses de las empresas digitales con entidades públicas y la Cámara de Comercio Electrónico de Brasil (Camara-e.net – por sus siglas en portugués *Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico*) la cual tiene como propósito “fundamental la promoción de la seguridad en las transacciones electrónicas, la formulación de políticas públicas y, especialmente, la mejorara de los marcos regulatorios sectoriales que brindan apoyo legal a los incentivos necesarios para el desarrollo del país”.(Naciones Unidas, 2017).

Del mismo modo, el estado brasileño estableció políticas para la protección de los derechos de los consumidores, que incluyó el sitio web “Reclame Aqui”, donde los consumidores pueden presentar las quejas, reclamos y sugerencias hacia el comercio electrónico y la plataforma *E-Bit*, que permite la “inteligencia competitiva, que otorga valor a las empresas y ha ayudado al consumidor a elegir tiendas de renombre” (Naciones Unidas, 2017).

Finalmente, el gobierno creó el Almacén, para el proceso de logística y almacenamiento de la mercancía del comercio electrónico y el *CNT Log*, organismo que permite responder a los desafíos del nuevo ciclo de desarrollo de comercio electrónico. Además, creó las plataformas de comercio electrónico (*VTEX*¹⁰, *EZ Commerce*¹¹, *Dotstore*¹²), mecanismos Antifraude (*Clear*

¹⁰ VTEX: pionero en software de marketing como servicio (SaaS).

¹¹ EZ Commerce: es una empresa especializada en soluciones de comercio electrónico que ha estado operando durante casi una década en el mercado brasileño de comercio electrónico.

¹² Dotstore: es una plataforma de comercio electrónico con más de 9 años de experiencia.

*Sale*¹³, *FControl*¹⁴) y pasarelas de pagos (*Moip*¹⁵, *Braspag*¹⁶ y *Mundipagg*¹⁷). (Naciones Unidas, 2017).

Desde la perspectiva tributaria brasileña, la difusión acelerada de internet a lo largo de los años, han repercutido favorablemente en el crecimiento del comercio electrónico al permitir un fácil acceso a los minoristas. Por lo anterior, el sistema integrado de pago de impuestos y contribuciones de las Micro y Pequeñas Empresas (Impuesto Integrado), es un régimen que permite la recaudación unificada de los impuestos municipales, estatales y federales. La unificación de los impuestos conlleva a una tasación impositiva más baja en comparación con el pago separado de los impuestos, basado en las variadas exenciones y cálculos progresivos función de los ingresos brutos mensuales de la empresa. (Naciones Unidas, 2017).

Por consiguiente, en vista de estos beneficios, a partir del año 2017, más de 12 millones de empresas se encuentran inscritas en el programa impuesto unificado con la participación de varios sectores económicos, incluido el mundo digital. Lo anterior, representó una innovación significativa en la estructura fiscal que permite a las empresas beneficiarse de la recaudación de impuestos integrada y reducir significativamente la carga fiscal (Naciones Unidas, 2017).

Finalmente, el estado brasileño implementó el Plan Nacional de Banda Ancha (PNBL), con el fin de proporcionar el acceso al internet en todo el territorio brasileño a individuos, empresas gubernamentales y privadas que aún no tienen acceso a este servicio. Esta expansión masiva de la

¹³ *Clear Sale*: se especializa en la prevención y detección de fraudes para una variedad de segmentos de mercado, que incluyen comercio electrónico, telecomunicaciones, ventas a domicilio, programas de lealtad y servicios financieros.

¹⁴ *FControl*: es una solución sofisticada de gestión de riesgos y detección de fraude para ventas en línea y televentas

¹⁵ *Moip*: es una solución de pago para tiendas virtuales y físicas, firmas en línea y mercados.

¹⁶ *Braspag*: es una compañía del grupo Cielo, es responsable de desarrollar soluciones para el procesamiento de pagos en línea, conectando al comerciante con los métodos de pago más diversos.

¹⁷ *Mundipagg*: es una plataforma que genera negocios a través de la tecnología de pago. Sus servicios van más allá de la funcionalidad de una pasarela, generando calidad, innovación y facilidad para sus clientes.

infraestructura para el acceso al internet, promueve una inversión en equipos de telecomunicaciones y la estructura de comunicación del país por parte de las compañías privadas, razón por la cual el gobierno brasileño comenzó a ofrecer una reducción de impuestos con la introducción del Impuesto Especial, el cual consiste que para proveedores de PNBL se concederá un alivio del quince por ciento para los ingresos de la empresa y alivio total para particulares (Naciones Unidas, 2017).

6.2.3.3 Costa Rica.

Costa Rica, como país interesado en ingresar a la OECD, debe implementar una serie de lineamientos dentro de su ordenamiento jurídico, basados en el informe emitido “estudio de apertura” por el organismo internacional en el año 2017, donde refleja un análisis exhaustivo de la normativa interna con referencia al comercio, con el fin de detectar las barreras inherentes que entorpecen el “sistema multilateral de comercio”. (Arce & Mora, 2018).

Para lo anterior, Costa Rica debe cumplir satisfactoriamente con diecinueve requisitos exigidos por la OCED en su proceso de integración, entre ellos se listan: “política ambiental; inversión; químico; asuntos fiscales; economía digital; política del consumidor; competencia; política científica y tecnológica; mercados financieros; seguros y pensiones privadas; gobernanza publica; comercio; trabajo sobre cohecho; empleo, trabajo y asuntos sociales; política educativa; gobierno corporativo; política regulatoria; pesca y agricultura. (Arce & Mora, 2018).

Por consiguiente, el gobierno costarricense, presentó al congreso de la república un proyecto de ley, donde pretende gravar con el impuesto a las ventas los servicios de “telecomunicaciones, radio y televisión”, incluidos *streaming* y descargas de cualquier tipo de multimedia, prestados dentro de su jurisdicción, a través de un medio tecnológico,

independientemente si el proveedor los presta fuera del país, con una tarifa del 15%. (Patton, 2017).

7. Modelo de tributación directa al comercio electrónico en Colombia

A pesar de los esfuerzos de los diferentes entes internacionales en cabeza de GEFED y OECD para esclarecer las directrices que regulen la economía digital, su postura frente al tema es pasiva al mantenerse en reserva hasta encontrar una directriz clara en los lineamientos; lo cual afecta el fisco de los estados emergentes en esta nueva forma de comercialización, incluido Colombia. Esta postura pasiva del GEFED, OECD y el marco inclusivo, ocasiona pérdidas importantes de los ingresos tributarios derivadas de las operaciones del comercio electrónico de los estados.

Por tanto, en vista del constante crecimiento del comercio electrónico en el país y las falencias presentes en la normativa que permite la elusión del impuesto de renta a las operaciones de bienes y servicios digitales prestados fuera de la jurisdicción colombiana; el país debe tomar la iniciativa de legislar un impuesto directo a estas operaciones digitales prestadas por proveedores no residentes como se reglamentó el tema con el impuesto al valor agregado en el año 2016. Por consiguiente, el presente trabajo planteó una propuesta para el diseño un modelo de tributación directa de comercio electrónico enfocado a plataforma digitales internacionales en Colombia.

Este modelo de tributación directa se fundamenta en el *nexo* sustancial establecido por la creación de valor, la cual es determinada en el estado fuente basados de las relaciones entre proveedores y consumidores. El modelo propuesto reestructura las reglas actuales del EP, el hecho generador del impuesto de renta y las operaciones sujetas a retención en la fuente a no residentes.

Lo anterior, con el fin de realizar retención en la fuente a todos los pagos realizados mediante el uso de plataformas digitales a proveedores no residentes; como un instrumento para el recaudo anticipado del impuesto, para que sea descontado en la declaración de renta del año gravable si llegase a cumplir las características del nuevo *nexo* sustancial.

En este contexto, el modelo de tributación propuesto requiere implementar las sugerencias emitidas por el GEFED y el marco inclusivo sobre el *nexo* sustancial para atribuir al estado la potestad de imponer cargas tributarias. Por lo anterior, el *nexo* sustancial, debe caracterizarse por un umbral mínimo de ingresos y número mínimo de usuarios activos en un tiempo determinado facultado al estado colombiano la potestad para ser el acreedor del tributo, lo cual consolida el novedoso concepto de EP digital en Colombia. En este sentido, los costos y gastos imputables a la operación digital serán atribuibles al EP digital, del mismo modo como se establece a empresas residentes en Colombia, blindando el principio de no discriminación (OECD, 2015; Archidona, 2017).

Por lo anterior, este nuevo concepto de EP digital se constituirá cuando un proveedor de bienes y servicios que opere desde cualquier jurisdicción mediante el uso de plataformas digitales o páginas web, con al menos a mil consumidores residentes o domiciliados en Colombia, con una permanencia superior a treinta días continuos o discontinuos presente ingresos superiores a 4400 UVT en un periodo fiscal, lo cual representa aproximadamente ciento cincuenta millones setecientos ochenta y ocho mil COP. Por tanto, el EP digital no requiere presencia fiscal de un servidor para su funcionamiento y deberá ser aplicable a los convenios de doble imposición, donde la OECD, ha determinado que las operaciones de comercio electrónico se clasifican como beneficios empresariales. En este sentido, el estado considerará renegociar los tratados de doble

imposición para acobijar este nuevo concepto de EP digital, con el fin de evitar la doble imposición, asegurando el recaudo en el país fuente (OECD, 2015; Archidona, 2017).

Adicionalmente, el modelo de tributación propuesto limita la exclusión de concepto de EP en referencia a las actividades “preparatorias y auxiliares” del servicio de almacenamiento para las compañías cuya operación se hace mediante el internet, debido a que, el beneficio económico se basa en la comercialización de bienes y servicios a través de medios tecnológicos y la utilización de la figura de almacenamiento para trasladar la base imponible al estado de residencia, lo cual genera un desequilibrio fiscal nacional e internacional (OECD, 2015; Archidona, 2017).

Bajo estas premisas, el modelo de tributación directa propuesto se fundamenta en los principios tributarios constitucionales y del derecho tributario internacional, elementos del tributo y sugerencias emitidas por diferentes entes internacionales con referencia al *nexo* sustancial con el propósito de: proteger el fisco nacional e internacional, evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, brindar una buena competencia, asegurar la eficiencia del recaudo y la libre circulación de capitales y tecnología.

7.1 Principios tributarios nacionales e internacionales

La OECD y el CFA, establecieron unos principios tributarios mínimos que comprenden neutralidad, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad y eficiencia para imponer cargas tributarias al comercio electrónico, aplicables tanto a países miembros y no miembros, garantizando un ambiente libre para la evolución del mismo, sin que ello, se convierta una barrera en su desarrollo (ver tabla 2). Así mismo, estas organizaciones sugieren la aplicación de los principios tributarios internos establecidos por los gobiernos en el comercio convencional. En

Colombia, existen ocho principios tributarios, de los cuales el principio de eficiencia es común a los sugeridos por la OECD y el CFA (ver tabla 1) (OECD, 2002).

7.2 Impuesto de renta y complementarios

En vista de los lineamientos anteriormente expuestos, se incluye como hechos gravados con el impuesto de renta y complementarios, las diversas actividades económicas que utilizan el comercio electrónico mediante plataforma digitales prestadas desde el exterior en Colombia. Lo anterior, debido a que, estos ingresos percibidos dentro de la jurisdicción son susceptibles de incrementar el patrimonio de mencionados proveedores. Para ello, el modelo de tributación directa propuesto mantiene la soberanía que tiene el estado colombiano en la potestad tributaria para legislar las cargas impositivas, la no discriminación y una carga impositiva equitativa. A continuación se establecer los elementos del tributo (ver tabla 5).

Tabla 5:

Elementos tributarios, impuesto de renta plataformas digitales

Elemento	Descripción
Hecho generador	Los ingresos percibidos mediante las transacciones comerciales realizadas mediante plataformas digitales prestados desde el exterior a residentes o domiciliados en el territorio colombiano
Sujeto activo	El estado colombiano es el sujeto activo de todas las rentas generadas bajo este modelo de tributación por los ingresos causado dentro del territorio nacional.
Sujeto pasivo	Son contribuyentes del impuesto de renta las sociedades y empresas extranjeras en las que recae el hecho generador del pago del tributo, sobre las rentas obtenidas de fuente nacional, independientemente si constituye o no un EP digital ubicado en el país
Base gravable	La base gravable corresponde a los ingresos percibidos en el territorio nacional por las empresas y sociedades extranjeras
Tarifa	La tarifa del impuesto será la misma aplicable a las empresas nacionales, para otorgarle el principio de neutralidad y no discriminación. Sin embargo, se podría estudiar una tarifa flexible que contribuya al dinamismo de la evolución en la tecnología y el comercio

Nota: Tabla 5: Elementos tributarios, impuesto de renta a las plataformas

7.2.1 Mecanismos de recaudo.

En concordancia con lo expresado por Báez y Brauner, el mecanismo de recaudo idóneo a emplear en este modelo se basa en la retención en la fuente a los pagos realizados por los bienes y servicios prestados o adquiridos mediante plataformas digitales prestados en Colombia (Báez y Brauner, 2019). Por consiguiente, es responsabilidad de efectuar la debida retención a las entidades bancarias, para los pagos realizados por cualquier medio interbancario. En un mismo escenario, sucede con referencia a los pagos en efectivo, los distribuidores de bonos o tarjetas recargables para el uso de la plataforma digital deben hacer la retención en la fuente pertinente al realizar el pago al proveedor de la plataforma.

7.3 Proyecto de ley.

A continuación, se plantea los aspectos mínimos necesarios para la creación del proyecto de ley con el fin de implementar el nuevo *nexo* sustancial que modifica el concepto de EP obsoleto e incorporar una presencia económica significativa basada en la creación de valor, con el fin de otorgar al estado la facultad de legislar una carga impositiva a la economía digital, teniendo en cuenta las sugerencias del derecho internacional, la academia y las recomendaciones contenidas en los informes del plan BEPS.

POR MEDIO DEL CUAL SE INCORPORA UNA REFORMA TRIBUTARIA EN MATERIA DE LA ECONOMIA DIGITAL, PARA LA APLICACIÓN DE LAS NUEVAS REGLAS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DIGITAL.

CONSIDERACIONES

Que los nuevos modelos de negocios subyacentes de la economía digital generan grandes retos al derecho tributario internacional con el fin de brindar equidad, justicia y no discriminación entre empresas nacionales y extranjeras dedicadas a las operaciones digitales, para contribuir así con la lucha que entrega el fisco internacional contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Que Colombia requiere con urgencia avanzar en la implementación de un régimen tributario de la economía digital como mecanismo de protección al fisco nacional, para desarrollar los rubros presupuestales de inversión pública específicamente en materia de educación, deporte, cultura, ciencia y tecnología.

Decreta

Artículo 1: adiciónese parágrafo 4 al artículo 20-1 establecimiento permanente del estatuto tributario. Sin perjuicio de lo anterior, se constituye un establecimiento permanente digital cuando un proveedor de bienes y servicios que opere desde cualquier jurisdicción mediante el uso de plataformas digitales o páginas web, con al menos a mil consumidores residentes o domiciliados en Colombia, con una permanencia superior a treinta días continuos o discontinuos presente ingresos superiores a 4400 UVT en un periodo fiscal, lo cual representa aproximadamente ciento cincuenta millones setecientos ochenta y ocho mil COP

Artículo 2: modifíquese el parágrafo 2 al artículo 20-1 establecimiento permanente del estatuto tributario, quedara así: no se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio. Sin perjuicio de lo anterior, constituye un establecimiento permanente las actividades auxiliares o preparatorias cuando se comercialice mediante una plataforma digital y el producto salga de una bodega en el país.

Artículo 4: *sujeto activo*. El estado colombiano es el sujeto activo de todas las rentas generadas bajo este modelo de tributación por los ingresos causado dentro del territorio nacional.

Artículo 5: *sujeto pasivo*. Son contribuyentes del impuesto de renta las sociedades y empresas extranjeras en las que recae el hecho generador del pago del tributo, sobre las rentas obtenidas de fuente nacional, independientemente si constituye o no un EP digital ubicado en el país.

Artículo 6: *hecho generador*. Son hechos generadores los ingresos percibidos mediante las transacciones comerciales realizadas mediante plataformas digitales prestados desde el exterior a residentes o domiciliados en el territorio colombiano, mediante la modalidad de establecimiento permanente digital.

Artículo 7: *base gravable*. La base gravable corresponde a los ingresos percibidos en el territorio nacional por las empresas y sociedades extranjeras sustrayendo los costos y gastos imputables al establecimiento permanente digital.

Artículo 8: *tarifa*. La tarifa del impuesto será la misma aplicable a las empresas nacionales, para otorgarle el principio de neutralidad y no discriminación.

Artículo 8: *adiciónese artículo 408-1 retención en la fuente a la economía digital*. En los casos de pagos o abonos en cuenta por las operaciones comerciales realizadas mediante plataformas digitales prestadas desde el exterior, la tarifa de retención será del treinta por ciento (30%) del valor nominal del pago o abono en cuenta.

Artículo 9: *vigencia*. Las disposiciones contenidas en este proyecto de ley tendrán una vigencia durante el periodo fiscal siguiente a su expedición en el Diario Oficial del Estado; a su vez, la administración tributaria empleará las medidas necesarias y reglamentaciones correspondientes para la aplicación de las reglas y modificaciones contenidas en este proyecto.

8. Conclusiones

- El resultado obtenido en esta investigación evidencia la necesidad de re-estructuración inmediata del concepto de EP, debido a la limitante característica del lugar fijo de negocios que repercute negativamente en el comercio electrónico. Este nuevo concepto de EP, debe proporcionar una característica amplia donde este inmerso un nexo sustancial, como la obtención de beneficios, para que la carga impositiva recaiga en el estado donde realmente se genera los ingresos. Por tanto, la implementación del nexo sustancial EP, fortalecerá el fisco internacional y promulgará la unidad tributaria.
- El modelo de tributación propuesto sugiere directrices para que la administración tributaria, implemente mecanismos de control y recaudo, para las transacciones digitales prestadas desde el exterior, con el fin de luchar con la elusión del impuesto por el traslado de la base imponible. Estas implementaciones, deben estar basadas en herramientas tecnológicas que permitan la practicidad de la fiscalización, atención al contribuyente y eficiencia en el recaudo.
- Finalmente, en vista de la necesidad en la actualización de la legislación vigente Colombiana, la implementación de este modelo de tributación, traerá repercusiones en las entidades territoriales, toda vez que, los municipios por su potestad tributaria establecida en la constitución, decidan atribuir dentro de su jurisdicción las operaciones digitales nacionales e internacionales, como hechos generadores de industria y comercio, forjando nuevos interrogantes en la territorialidad del municipio frente a la comercialización mediante plataformas digitales.

Referencias bibliográficas

- Al-Gahtani, S. (2011). Modeling the electronic transactions acceptance using an extended technology acceptance model. *Applied Computing and Informatics*. 9 (1): 47-77. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aci.2009.04.001>
- Alvarado, M. (2006). Los tributos que gravan el comercio electrónico: el caso de México. En Ríos Granados, G. (Coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*. (69-90). México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Arbiza, G. (2015). Boletín Foro Fiscal Iberoamericano. Economía digital y su tributación, Edición (21). [12-13]. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/foro_fiscal/Foro21_2015.pdf
- Arce, R. & Mora, E. (2018). Ingreso de Costa Rica a la OCDE: Consecuencias teóricas en el caso del Comercio. *Teuken Bidikay*. (Vol. 09 N° 12) Medellín: Politécnico Colombiano. Pp. 75-93 doi: <https://doi.org/10.33571/teuken.v9n12a3>
- Archidona, G. (2017). Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales. Moreno González, S. (Coord.) *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. (211-229). España. Editorial Arazandi .A.U.
- Báez, A. & Brauner, Y. (2019). *Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously*. University of Florida Levin College of Law Legal Studies Research Paper Series Paper No. 19-16. Recuperado de: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3347503
- Báez, A. (2017). El Plan BEPS y Los Países en Vías de Desarrollo (BEPS and Developing Countries) Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2956284> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2956284>
- Barón & Gomez. (2012). De la infraestructura a la apropiación social: panorama sobre las políticas de las tecnologías de información y comunicación (tic) en Colombia. *Signo Y Pensamiento*, 31(61), 38 - 55. Recuperado a partir de <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/signoypensamiento/article/view/4408>
- Borrego, B. (2014). Revista de D'Internet, Dret I Política –Revista de Internet, Derecho y Política-. La Necesaria adaptación de tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos. (I ISSN 1699-8154). [53. -56]. Recuperado de <http://www.redalyc.org/html/788/78832841006/>

- Bravo, J. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario, Lima, Perú, Palestra Editores, 2003, Pág. 114
- Brousseau E. (2001). *Globalization of e-commerce: Growth and impacts in France. Report for the Center for Research on Information Technology and Organizations (CRITO)*. University of California at Irvine, and the U.S. National Science Foundation (CISE/IIS/CSS), Globalization and E-commerce Project Recuperado de: <http://www.crito.uci.edu/git/gec/>
- Brousseau, E. & Kraemer, K. (2003). *Globalization and E-Commerce III. The French Environment and Policy*, Communications of the Association for Information Systems. (Vol. 10) Article 4. DOI: 10.17705/1CAIS.01004 Recuperado de: <https://aisel.aisnet.org/cgi/viewcontent.cgi?article=2730&context=cais>
- Brousseau, E. (2006). E-Commerce in France: *Did Early Adoption Prevent Its Development? E-Commerce in France: Did Early Adoption Prevent Its Development?*. The Information Society An International Journal. (Vol. 19 -2003), 45-57, doi: <https://doi.org/10.1080/01972240309473>
- Calvo, J. (2008). El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico. Cuadernos en formación. Colaboración 17/08, (Vol 6/2008), 39-50. Recuperado de <https://studylib.es/doc/5703217/el-concepto-de-establecimiento-permanente-y-el-comercio-e...>
- Cámara Colombiana de Comercio electrónico [CCCE]. (2019). El llamado digital a la transformación. Presentación CCCE Google Garaje Digital. Cámara Colombiana de Comercio electrónico. (1-19) Recuperado de: <https://www.ccce.org.co/biblioteca/presentacion-ccce-google-garaje-digital>
- Campos, J. (2015). Estudio analítico sobre las plataformas multimedia de memoria cultural, apoyada en heurística de sociabilidad y usabilidad. Revistas científicas computables Cuadernos de Documentación Multimedia. (Vol. 6). DOI: http://dx.doi.org/10.5209/rev_CMDU.2015.v26.50630
- Carbajo, D. (2001). Cuarto Congreso de Economía de Navarra. Reflexiones sobre el comercio electrónico y fiscalidad. (ISBN 84-235-2261-X). [201-214]. Recuperado de <https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/CC5F2BD7-6FAB-43F6-879D-954EF400568C/79593/carbajo.pdf>

- Carbajo, D. (2015). El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. *Crónica Tributaria*. (Num. 154/2015). pp 49-67 ISSN 0210-2919 Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5043634>
- Cárdenas, M & Blackman V. (2006). Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad. *Cuadernos de Fedesarrollo*, 012710, 1-714. Recuperado de: <https://ideas.repec.org/p/col/000439/012710.html>
- Castells, M. (1999). Internet y la sociedad de red., 1-11. Recuperado de: http://red.pucp.edu.pe/wp-content/uploads/biblioteca/Castells_internet.pdf
- Cavazos, J., & Reyes S. (2008). Comercio electrónico: un enfoque de modelos de negocio. México, D. F.: Grupo Editorial Patria.
- Centro de Estudio Fiscales. (2016). Desafíos para los regímenes tributarios y la técnica tributaria de la economía digital. Centro de Estudios Fiscales. 6-7, Recuperado de <http://cef.org.uy/wp-content/uploads/2016/12/Desafios-para-los-regimenes-tributarios-y-la-tecnica-tributaria-de-la-economia-digital-1.pdf>
- CEPAL, (2013), Economía digital para el cambio estructural y la igualdad, Naciones Unidas, Marzo 2013 • Impreso en Santiago de Chile, 2013 LC/L.3602 • 2013-186 Recuperado de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf
- Cerrillo, R. (2018). Residencia y establecimiento permanente como punto de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro. (pp 270-285) Madrid, España. Instituto de Estudios Fiscales.
- Chico de Cámara, P. et al (2006). La evolución del concepto de establecimiento permanente en la fiscalidad del comercio electrónico (caso España). Ríos Granados, G. (coord.) La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México (49-67) México, D.F. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Código de Comercio. (2014). Diario Oficial de la Federación del 7 de octubre al 13 de diciembre de 1889. Recuperado de: <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-de-comercio/>
- Código de Comercio. (2017). 40ª edición. Legis.
- Comisión de Regulación y Comunicaciones (CRC). (2017). El comercio electrónico en Colombia análisis integral y perspectiva regulatoria. Documento soporte versión comité de comisionados. 10-13. Recuperado de https://www.crcom.gov.co/recursos_user/2017/ComElecPtd_0.pdf

Comisión Económica Europea CCE (17 de Mayo de 1977) Sexta Directiva. En materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: Base imponible uniforme. [Directiva 77/388/CCE]. DO: 31977L0388.

Condoya, M.D. (2000). Contratación electrónica y firma digital, Navarra, Aranzadi.

Congreso de Colombia. (11 de Agosto 2002) Decreto por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la Seguridad Democrática. [Decreto 1838 de 2002]. DO: 44.897

Congreso de Colombia. (12 de Octubre de 2011) Artículos 49 [Título Protección Contractual] *Ley por el cual se expide el Estatuto del Consumidor y se dictan otras disposiciones*. [Ley 1480 de 2011]. DO: 48.220.

Congreso de Colombia. (15 de Julio 2015) por medio de la cual se aprueba el “Tratado de Libre Comercio entre la República de Colombia y la República de Costa Rica”, suscrito en Cali, República de Colombia, el 22 de mayo de 2013. [Ley 1763 de 2015]. DO: 49.574

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1990) Artículo 14 [Título II Red de telecomunicaciones] Decreto Por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines. [Decreto Ley 1990 de 1990]. DO: 39.507

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1990) Artículo 2 [Título I Disposiciones generales] Decreto Por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines. [Decreto Ley 1990 de 1990]. DO: 39.507

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1990) Artículo 3 [Título I Disposiciones generales] Decreto Por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines. [Decreto Ley 1990 de 1990]. DO: 39.507

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1990) Artículo 6 [Título I Disposiciones generales] Decreto Por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines. [Decreto Ley 1990 de 1990]. DO: 39.507

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1990) Decreto Por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines. [Decreto Ley 1990 de 1990]. DO: 39.507

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1999) Artículo 6. [Capítulo II. Aplicación de los requisitos jurídicos de los mensajes de datos]. *Ley 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, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones. [Ley 527 de 1999]. DO: 43.673

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1999). Artículo 2 Literal b. [Capítulo I. Disposiciones Generales]. I *Ley 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, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.* [Ley 527 de 1999]. DO: 43.673

Congreso de Colombia. (19 de Agosto de 1999). Artículos 10-11. [Capítulo II. Aplicación de los Requisitos Jurídicos de los Mensajes de Datos]. I *Ley 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, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.* [Ley 527 de 1999]. DO: 43.673

Congreso de Colombia. (23 de Diciembre 1935) Ley por la cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros. [Ley 78 de 1935]. DO: 23.075

Congreso de Colombia. (23 de Diciembre de 2014) Ley por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. [Ley 1739 de 2014]. DO: 49.374

Congreso de Colombia. (24 de Octubre de 2014) Ley por el cual se dictan medidas tendientes a promover el acceso a los servicios financieros transaccionales y se dictan otras disposiciones. [Ley 1735 de 2014]. DO: 49.311

Congreso de Colombia. (26 de Diciembre de 2012) Ley por el cual se expide normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. [Ley 1607 de 2012]. DO: 48.665

Congreso de Colombia. (26 de Diciembre de 2014) por medio de la cual se aprueba el “Protocolo adicional al Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico”, firmado en Cartagena de Indias, República de Colombia, el 10 de febrero de 2014. [Ley 1746 de 2014]. DO: 49.376

Congreso de Colombia. (26 de Octubre de 2012) Artículos 4 [Capítulo II otras actuaciones administrativas] *Decreto por el cual se corrige yerros en la ley 1480 del 12 de octubre de 2011.* [Decreto 2184 de 2012]. DO: 48.598

- Congreso de Colombia. (27 de Diciembre de 2006) Ley por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. [Ley 1111 de 2006]. DO: 46.494
- Congreso de Colombia. (28 de diciembre 2018) Ley por el cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. [Ley 1943 de 2018]. DO: 50.820
- Congreso de Colombia. (29 de Diciembre 2016) Ley Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1819 de 2016]. DO: 50.101
- Congreso de Colombia. (29 de Diciembre de 2000) Artículos 91 [Capítulo V otras disposiciones] Ley por el cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de intereses social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la rama judicial. [Ley 633 de 2000]. DO: 44.275
- Congreso de Colombia. (29 de Diciembre de 2003) Ley por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. [Ley 863 de 2003]. DO: 45.415
- Congreso de Colombia. (29 de Diciembre de 2010) Decreto por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010. [Decreto 4825 de 2010]. DO: 47.937
- Congreso de Colombia. (30 de Diciembre de 2009) Ley por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. [Ley 1370 de 2009]. DO: 47.578
- Congreso de Colombia. (30 de Marzo de 1989) Decreto Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. [Decreto 624 de 1989]. DO: 38.756
- Congreso de Colombia. (30 de Noviembre 1918) Ley por la cual se establece el impuesto sobre la renta. [Ley 56 de 1918]. DO: 16.555
- Congreso de Colombia. (6 de Diciembre de 1995) Artículo 26 [Título I Régimen General] *Decreto Por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública.* [Decreto 2150 de 1995]. DO: 42.137

Congreso de Colombia. (6 de Diciembre de 1995) Decreto Por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. [Decreto 2150 de 1995]. DO: 42.137

Congreso de Colombia. (6 de Enero de 1993) Artículo 1 [Título I Disposiciones generales] Ley Por la cual se regula la prestación del servicio de telefonía móvil celular, la celebración de contratos de sociedad y de asociación en el ámbito de las telecomunicaciones y se dictan otras disposiciones. [Ley 37 de 1993]. DO: 40.710

Congreso de La Nación de Argentina. (18 de Diciembre de 1996) Ley de confidencialidad sobre información y productos que estén legítimamente bajo control de una persona y se divulgue indebidamente de manera contraria a los usos comerciales honestos. [Ley 24.766 de 1996]. Recuperado de: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41094/norma.htm>

Congreso de La Nación de Argentina. (19 de Diciembre de 2002) Decreto reglamentario de la ley 25506 sobre firma digital. [Decreto 2628 de 2002]. BO: 20 de Diciembre de 2002 Id Infojus: DN20022002628 Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-2628-2002-80733>

Congreso de La Nación de Argentina. (27 de Abril de 2005) Decreto sobre el Plan Nacional de Gobierno Electrónico y Planes Sectoriales de Gobierno Electrónico. [Decreto 378 de 2005] Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-378-2005-105829>

Congreso de La Nación de Argentina. (29 de Diciembre de 2017) Artículo 13 [Título I Impuesto a las Ganancias] Ley de Reforma Impositiva –Impuesto a las Ganancias-. [Ley 27.430 de 2017]. BO: 33781 pág. 3

Congreso de La Nación de Argentina. (3 de Febrero de 1994) Precisase un marco legal de protección para las diferentes expresiones de las obras de software y base de datos, así como sus diversos medios de reproducción. [Decreto 165 de 1994]. BO: 27825 de Febrero 8 de 1994

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera. (21 de Agosto de 2008). Sentencia 25000-23-24-000-1999-00231-02. [C.P. Dr. Camilo Arciniegas Andrade].

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera. (18 de Mayo de 2011). Sentencia 11001-03-24-000-2004-00253-01. [C.P. Dra. Alba Lucia Arango González].

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera. (08 de Febrero de 2018). Sentencia 11001-03-24-000-2010-00530-00. [C.P. Dra. Mari Elizabeth García González].

Consejo Económico Europeo, (17 de mayo de 1977) *En materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme* [Directiva 77/388/CEE]. DO: N° L 145/ 1

Consejo Europeo, (18 de febrero de 2003) *Resolución sobre un enfoque europeo orientado hacia una cultura de seguridad de las redes y de la información*. [Resolución 2003/C 48/01]. DO: C 048 de 28/02/2003.

Consejo Europeo, (28 de noviembre de 2006) *Relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido*. [Directiva 2006/112/CE]. DO: L 347/1

Consejo Europeo, (7 de mayo de 2002) *Por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica*. [Directiva 2002/38/CE]. DO: L 128/41

Constitución política de Colombia [Const.] (1991) Artículo 338 [Título XII Del Régimen Económico y de la Hacienda Pública]. Edición Especial preparada por la Corte Constitucional 2015.

Constitución política de Colombia [Const.] (1991) Artículo 34 [Título II De los Derechos, las Ganancias, y los Deberes] Edición Especial preparada por la Corte Constitucional 2015.

Constitución política de Colombia [Const.] (1991). Artículo 150 literal 12 [Título VI: De La Rama Legislativa]. Edición Especial preparada por la Corte Constitucional 2015.

Constitución política de Colombia [Const.] (1991). Artículo 363 [Título XII: Del Régimen Económico y De la Hacienda Pública]. Edición Especial preparada por la Corte Constitucional 2015.

- Constitución política de Colombia [Const.] (1991). Artículo 95 literal 9 [Titulo II: De Los Derechos, Las Garantías y Los Deberes]. Edición Especial preparada por la Corte Constitucional 2015.
- Corte Constitucional, Sala plena de corte constitucional. (16 de abril de 2010) Sentencia C-173 del 2010. [MP Dra. Clara Inés Vargas H]
- Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (06 de abril de 2016) Sentencia C-157-2016. [MP Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado].
- Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (30 de septiembre de 2015) Sentencia C-620-2015. [MP Dr. Jorge Iván Palacio Palacio].
- Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (31 de octubre de 2001) Sentencia C-1147-2001. [MP Dr. Manuel José Cepeda Espinosa].
- Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (4 de Diciembre de 1995) Sentencia C-577-1995. [MP Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz].
- Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (8 de junio de 2000) Sentencia C-662-2000. [MP Dr. Fabio Morón Díaz].
- Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (8 de agosto de 2001) Sentencia C-831-2001. [MP Dr. Álvaro Tafur Galvis].
- Díaz, E. (2009). Internet: los retos de la ciberdemocracia. *Revista Internacional de Pensamiento Politico I Época*. 5(2010). 249-260. ISSN 1885-589X
- Escamilla, C. (2017), Tributación en la economía digital, Trabajo presentado en XXII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, Ciudad de México, México
- EY Colombia. (2019). Aprobada la actualización al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE. Recuperado de: <https://eycolombia.ey.com/2017/12/18/aprobada-la-actualizacion-al-modelo-de-convenio-para-evitar-la-doble-imposicion-de-la-ocde/>
- Faundez, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en lo convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. *Revista chilena de derecho y tecnología*, Vol (7) Num (1), 155-173, doi; 10.5354/0719-2584.2017.48223
- Fernández, J. (2004) Lo público y lo privado en internet, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, (Núm. 154), [6-9]. ISBN 970-32-1098-8 Recuperado de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1167/1.pdf>

- Fernández, N. (2016). Problemática jurídica derivada de la economía compartida. *Economía Industrial*. 2016, 402: 37-46 doi: 0422-2784 | 2444-4324 (Internet). Recuperado de: <http://www.mincotur.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/402/NURIA%20FERN%C3%81NDEZ%20P%C3%89REZ.pdf>
- Figueroa, A. (2002) Principio de Equidad, en Principios constitucionales de derecho tributario, pp, 64, 67
- Gil, E. (2015). BEPS vs. Planificación fiscal empresarial. *I st Spanish International Tax Summit* Organizada por la Organizado por la Asociación Española de Derecho Financiero (AEDF) – IFA Spanish Branch. Recuperado de: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina22.pdf>
- Hongler, P. & Pistone, P. (2015). *IBFD Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. pp. 1-63 Recuperado de: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf or <http://epub.wu.ac.at/4509/>
- Kalmanovitz, S. (2010). *Nueva historia económica de Colombia*. Bogotá. Colombia: Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Distribuidora y Editora Aguilar, Altea, Taurus, Alfaguara S.A.
- La Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (CCCE) (2018). 4to Estudio de Transacciones Digitales: eCommerce & Recaudo Colombia 2016-2017 (4). [15-19]. Recuperado de <https://www.observatorioecommerce.com.co/wp-content/uploads/2018/04/4TO-ESTUDIO-DE-TRANSACCIONES-DIGITALES-EN-COLOMBIA-2016-2017-1.pdf>
- León, M. (2011). El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria Recuperado de www.notinetlegal.com/el-principio-de-no-confiscatoriedad-en-materia-tributaria-140.html
- Lorenzetti, R. L. (2001). Comercio electrónico, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot
- Lusting, N. (2017). El Trimestre Económico. *The Impact of Taxes and Social Spending on Income Distribution and Poverty in Latin America. An Application of the Commitment to Equity (CEQ) Methodology*. (Vol. LXXXIV (3)), Número 335. [493-568]. Recuperado de: <http://www.scielo.org.mx/pdf/ete/v84n335/2448-718X-ete-84-335-00493.pdf>
- Macarro, J. (2017). El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea. En Moreno González, S. (Coord.),

- Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (pp. 177-209). España. Editorial Aranzadi S.A.U.
- Martín, A. & Calderón, J. (2014). El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio? Quincena Fiscal Aranzadi 1-2. (Enero I-II). pp. 87 – 115, Recuperado de: https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_acci%C3%B3n_BEPS_de_la_OCDE_un_a_valoraci%C3%B3n_inicial
- Ministerio de la presidencial. (20 de Febrero de 2004) Real Decreto por el que se crea el distintivo público de confianza en los servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico y se regulan los requisitos y procedimientos de concesión. [Real Decreto 292 de 2004]. DO: BOE núm. 9242 50 Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/2004/02/27/pdfs/A09242-09246.pdf>
- Ministerio de Tecnología de la Información y las Comunicaciones [MinTIC]. (2019). Boletín Acceso fijo a internet en Colombia. Enero (2019). 1-32. Recuperado de https://colombiatic.mintic.gov.co/679/articles-82143_archivo_pdf.pdf
- Montesinos, S. (2015). Los actores de la economía colaborativa desde un punto de vista del derecho tributario. Economía colaborativa, economía social y bienestar. DER2015-65519-C2-1-R (MINECO/FEDER). 47-54 Recuperado de: <https://www.mincotur.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/402/SALVADOR%20MONTESINOS.pdf>
- Morales, A. (2017). La economía digital en el ámbito de las acciones VEPS OCDE. *XVI curso de alta especialización en fiscalidad internacional*. Escuela de hacienda pública del instituto de estudios fiscales. Recuperado de: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21_16.pdf
- Moreno, S. (2017) Fiscalidad y economía digital en América Latina. Saturnina Moreno González (dir.), José Ángel Gómez Requena (ed. lit.). *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. España ISBN 978-84-9152-391-8, págs. 97-141.
- Naciones Unidas. (1999). Ley modelo de la CNUDMI sobre el comercio electrónico con la guía para su incorporación al derecho interno 1996 con el nuevo artículo 5 bis aprobado en el

1998. Naciones Unidas, pp 1-91. S.99.V.4 ISBN 92-1-333278-5 Recuperado de: https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf
- Naciones Unidas. (2017). *National report on e-commerce development in brazil*. United nations industrial development organization. Vianan, 2017, Recuperado de: https://www.unido.org/sites/default/files/2017-10/WP_14.pdf?fbclid=IwAR25pK9xyXlMELeWgkotuV1SEQ57UYqNARo8WQrV70IWPHnmmj4kBVMxYXQ
- Observatorio de e-Commerce [Oe]. (2019). Transacciones digitales Colombia: e-Commerce & recaudo 2016/2017. Cámara Colombiana de Comercio electrónico. (1-52) Recuperado de: <https://www.observatorioecommerce.com.co/wp-content/uploads/2018/04/4TO-ESTUDIO-DE-TRANSACCIONES-DIGITALES-EN-COLOMBIA-2016-2017-1.pdf>
- OECD, (2011), OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, OECD Publishing, Paris, Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en>.
- OECD, (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.
- OECD, (1998), *A borderless world: realising the potential of global electronic commerce*, OECE, SG/EC(98)14FINAL, Recuperado de: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&copte=sg/ec\(98\)14/final](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&copte=sg/ec(98)14/final)
- OECD, (1999), *Forum de l'ocde sur le commerce electronique rapport sur l'etat d'avancement des activites prevues dans le plan d'action de l'ocde pour le commerce electronique*, OECE, SG/EC(99)4, Recuperado de: <http://www.oecd.org/fr/sti/ieconomie/2092269.pdf>
- OECD, (1999a), *Revised report on international and regional bodies: activities and initiatives in electronic commerce*, OECE, SG/EC (99)5, Recuperado de: <http://www.oecd.org/sti/ieconomy/2092210.pdf>
- OECD, (2002), *Overview Taxation and Electronic Commerce Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*, [Traducción al español, resumen tributacion fiscal y comercio electrónico] OECE, Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>

- OECD, (2011), Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio versión abreviada, [Traducido al español de Model Tax Convention on Income and on Capital] Madrid, España: Instituto de Asuntos Fiscales. Recuperado de <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
- OECD. (2013). OECD *Digital Economy Papers Electronic and Mobile Commerce*, (No. 228. 2013), [4]. Recuperado de [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IE/IS\(2012\)1/FINAL&docLanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IE/IS(2012)1/FINAL&docLanguage=en)
- OECD. (2013a). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, OECD Publishing. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- OECD. (2013b). Lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, Editions OECD. DOI:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- OECD. (2015). Proyecto de la OCED y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios “informes finales 2015”, Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OECD. (2015a). *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action i – 2018 final report*. OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. doi: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD. (2016). Proyecto de la OCED y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios “Proyecto BEPS – Nota Explicativa”. Éditions OCDE, Paris. doi: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>
- OECD. (2018). Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>
- OECD. (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- Oliver, R. & Delgado, A. (2009). Internet y tributos colección de fiscalidad. (España): Editorial: JM bosch editor SL.

- Oliver, R. (2009). Fiscalidad internacional y comercio electrónico IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. N. ° 9. UOC. [Fecha de consulta: 20/02/19]. http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9_oliver/n9_oliver_esp ISSN 1699-8154
- Órgano Jefatura de Estado. (04 de Marzo de 2010) Por la que se traspone determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la ley del impuesto sobre la renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. [Ley 2 de 2010]. DO: BOE Núm. 53 de 2 de Marzo de 2010. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-3366>
- Órgano Jefatura de Estado. (11 de Julio de 2002) Ley de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico. [Ley 34 de 2002]. DO: BOE Núm. 166 de 12 de Julio de 2002. Recuperado de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l34-2002.html
- Órgano Jefatura de Estado. (19 de diciembre de 2003) Ley general de Firma Electrónica. [Ley 59 de 2003]. DO: BOE Núm. 301 de 20 de Diciembre de 2003. Recuperado de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l59-2003.html
- Órgano Jefatura de Estado. (28 de diciembre de 2007) Ley de medidas de impulso de la sociedad de la información. [Ley 57 de 2006]. DO: BOE Núm. 312 de 29 de Diciembre de 2007. Recuperado de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l56-2007.html
- Órgano Jefatura de Estado. (31 de diciembre de 2002) Ley de medidas fiscales, administrativas y de orden social. [Ley 53 de 2002]. DO: BOE Núm. 313 de 31 de Diciembre de 2002. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2002-25412>
- Órgano Jefatura de Estado. (4 de noviembre de 2003) Ley general de telecomunicaciones. [Ley 32 de 2003]. DO: BOE Núm. 264 de 04 de Noviembre de 2003. Recuperado de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l32-2003.html
- Órgano Jefatura de Estado. (9 de mayo de 2014) Ley general de telecomunicaciones. [Ley 9 de 2014]. DO: BOE Núm. 114 de 10 de Mayo de 2014. Recuperado de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/529091-l-9-2014-de-9-may-telecomunicaciones.html#n1
- Parlamento Europeo & Consejo Europeo. (22 de Mayo de 2001) Directiva relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información. [Directiva 2001/29/CE]. DO: L 167 de 22/06/2001.

- Parlamento Europeo & Consejo Europeo. (7 de Marzo de 2002) *Directiva relativa al servicio universal y los derechos de los usuarios en relación con las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva servicio universal)*. [Directiva 2002/22/CE]. DO: L 108 de 24/04/2002.
- Parlamento Europeo & Consejo Europeo. (8 de Junio de 2000) Directiva relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). [Directiva 2000/31/CE]. DO: L 178 de 17/07/2000.
- Patton, G. (2017) *Fiscalidad y economía digital en América Latina*. Saturnina Moreno González (dir.), José Ángel Gómez Requena (ed. lit.). Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital. España ISBN 978-84-9152-391-8, págs. 517-559.
- Pedrosa, J. (2015). El plan de acción BEPS de la OCDE: Pasado, Presente y Futuro. *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 2, pp. 689-706. Recuperado de: <http://revista-aji.com/articulos/2015/689-706.pdf>
- Price Waterhouse Coopers [PwC]. (2018). *Economic and policy aspects of digital service turnover taxes: a literature review*. National Economics and Statistic [NES], Recuperado de: https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/assets/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf?fbclid=IwAR1BfxWC8Tlton8Poyin0z2AyiEe3tUQ1UAFXMhD2aJmCH_SE2TGym3GASA
- Quiñones, D. (2014). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. [traducido al español de *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd edition]. Bogotá, Editorial Temis-IBFD
- Rengifo, E. (2000). *Nuevos Retos Del Derecho Comercial, Comercio Electrónico, Documento Electrónico Y Seguridad Jurídica*. Primera Edición, Biblioteca Jurídica Diké.
- Rincón, E. (2004). Últimos retos para el derecho privado: las nuevas tecnologías de la información. *Estudios Socio-Jurídicos*, 6(2), 430-500. Recuperado de: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-05792004000200015&lng=en&tlng=e

- Ríos, A. (2014) Análisis y perspectivas del comercio electrónico en México. Perfiles de las Ciencias Sociales, (3, Núm. 5) México, UJAT. Recuperado de: <http://revistas.ujat.mx/index.php/perfiles/article/view/993/848>
- Romero, C. Grass, Y, & García, X., (2013) Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. Ediciones universidad cooperativa de Colombia Vol. 15, Núm. 17 DOI: <https://doi.org/10.16925/di.v15i17.640>
- Ruiz, V. & Zornoza, J. (2004) “Sistema Tributario y Constitución”, en Finanzas Públicas Y Constitución, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, pop, 136.
- Saccone, M. (2002). Manual de derecho tributario. Pág. 66. La Ley
- Sánchez, C. (2016). El convencionalismo en materia tributaria en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*. 8, 37-44. doi: <https://doi.org/10.18601/16926722.n8.03>.
- Sandoval, C. (2009). Gobiernos electrónicos y acción colectiva a través del internet: dinámicas en la región andina. *Revista de Relaciones Internacionales, Estrategia y Seguridad*, 4 (Enero-Junio). Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=92712970003>> ISSN 1909-3063
- Sanín, J. (2015). Tributación de la economía digital; perspectivas desde el Derecho Internacional. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Núm. 72 - Año 52 - Mayo 2015 - ISSN: 0122-0799 - Bogotá, Colombia - pp. 233 – 248
- Seoane, E. (2005). La nueva era del comercio: El comercio electrónico. Las TIC al servicio de la gestión empresarial. Recuperado de: https://books.google.es/books?hl=en&lr=&id=evLz521ZVmAC&oi=fnd&pg=PA1&dq=comercio+electronico+and+evolucion&ots=ZGDCp551b_&sig=q4C3EYObLj6ntSVFazZM8uiFVUU#v=onepage&q=comercio%20electronico%20and%20evolucion&f=false
- Serrano, S. (2018). Residencia y establecimiento permanente como punto de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro. (pp 191-207) Madrid, España. Instituto de Estudios Fiscales.
- Tamayo, C., Delgado, J. & Penagos, J. (2009). Génesis del campo de internet en Colombia: elaboración estatal de las relaciones informacionales. *Signo y Pensamiento*, 28(54), 238-264. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/signoypensamiento/article/view/3735>

- Tavera, J., Sánchez, J. & Ballesteros, B. (2011). Aceptación del e-Commerce en Colombia. Un estudio para la ciudad de Medellín. *Revista facultad de ciencias económicas, investigación y reflexión*, Vol. 19, N°. 2, 2011, 9-23. ISSN-e 0121-6805 Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4240148>
- Toscano, O. (2014). La reforma tributaria de 1935 y el fortalecimiento de la tributación directa en Colombia. *APUNTES DEL CENES*, 32(56), 35-72. doi: <https://doi.org/10.19053/22565779.2442>
- UNCTAD. (2015). Informe sobre la Economía de la Información 2015. Liberar el potencial del comercio electrónico para los países en desarrollo-Panorama General-. [1.-3] Recuperado de http://unctad.org/es/PublicationsLibrary/ier2015overview_es.pdf
- Valdés, R. (2001). El curso de derecho tributario, Bogotá, Colombia, Temis, p.88
- Vásquez, J, & Joyanes, L. (2017). Tendencias, oportunidades y retos del uso de las redes sociales en Latinoamérica: caso centro América y Panamá. *6th Engineering, Science and Technology Conference – Panama 2017 [ESTEC2017]*. 6th, [931-941] DOI: 10.18502/keg.v3i11513 Recuperado de: <https://knepublishing.com/index.php/KnE-Engineering/article/view/1513/3592>
- Villalba, J. (2008). Contratos por medios electrónicos. Aspectos sustanciales y procesales. *Prolegómenos*, 11(22), 85-108. <https://doi.org/10.18359/prole.2514>
- Zamora, A. (2016). Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital. *Accenturestrategy*. Recuperado de <https://circulodeempresarios.org/transformacion-digital/wp-content/uploads/PublicacionesInteres/06.Accenture-Strategy-Digital-Disruption-Growth-Multiplier-Spanish.pdf>
- Zapata, L. (2016). Industria de la comunicación y economía digital, Barcelona, España. Editorial UOC (Oberta OUC Publishing, SI) ISBN 978-84.9116-491.3