

## Legislación vigente en materia tributaria del comercio electrónico (*e-commerce*) en Colombia y la necesidad de un pronunciamiento por parte del legislador\*

Current legislation in tax matters of electronic commerce (e-commerce)  
in Colombia and the need for a pronouncement by the legislator

Recibido: Febrero 08 de 2017 - Evaluado: Abril 30 de 2017 - Aceptado: Mayo 15 de 2017

José Mario Santos Ibarra\*\*

### Para citar este artículo / To cite this article

Santos Ibarra, J. M. (2017). Legislación vigente en materia tributaria del comercio electrónico (e-commerce) en Colombia y la necesidad de un pronunciamiento por parte del legislador. *Revista Academia & Derecho*, 8(15), 85-110.

**Resumen:** El comercio desarrollado a través de los instrumentos que ofrece la tecnología, más exactamente el internet, es una actividad que ha venido presentando un crecimiento exponencial durante los últimos años, cuya esencia, es completamente diferente al comercio tradicional, ya que no se hace obligatorio un contacto físico, ni existe problema por ubicación geográfica. A nivel internacional los estados cuya economía muestra signos de desarrollo, se ha presentado una reglamentación a este fenómeno, no solo a nivel de relación entre comprador/vendedor, sino también en el ámbito fiscal de esas transacciones, actualmente nuestro país cuenta con una legislación que regula las negociaciones realizadas por este medio, pero ¿realmente está adaptada la estructura de esta legislación a la naturaleza de

---

\* Artículo inédito. Artículo de investigación e innovación. Artículo de reflexión. Producto resultado de proyecto de investigación “Análisis de la tributación del comercio electrónico en Colombia”, realizado como tesis de grado para optar al título de abogado en la Universidad Simón Bolívar -Cúcuta-.

\*\* Abogado, Universidad Simón Bolívar -Sede Cúcuta-. Magister (C) en Fiscalidad Internacional, Universidad Internacional De La Rioja, España.  
Correo electrónico: j\_santos521@hotmail.com.

este fenómeno? Por lo tanto, se hace necesario analizar cuál es la normatividad que existe en Colombia, no solo en el ámbito comercial, sino en esencia identificar el tratamiento fiscal que se le da a estas operaciones.

Profundizando la legislación colombiana, a pesar de contar con un efectivo control de las transacciones realizadas mediante comercio electrónico, su tratamiento fiscal carece de un estatuto especial, por lo tanto su tratamiento es igual al del comercio tradicional, situación que es contraria a las legislaciones de países como Estados Unidos y Reino Unido en donde se identifica plenamente que este tipo de transacciones son diferentes a las del comercio tradicional, por lo tanto, teniendo en cuenta la evolución en el carácter económico que ha venido presentando el país, es necesario un pronunciamiento por parte del legislador en que se planteen unas diferencias en aspectos fiscales, este tipo de transacciones a las del comercio tradicional.

**Palabras clave:** Obligación tributaria, comercio electrónico, tributación, legislación comparada.

**Abstract:** Trade through technology, more precisely the internet, is an activity that has been showing an exponential growth during the last years, which is completely different to the traditional trade, since physical contact is not needed, nor is there a problem by geographical location. At the international level, the states whose economy shows signs of development, a regulation has been presented to this phenomenon, not only at the level of the buyer / seller relationship, but also in the fiscal scope of these transactions. Currently, our country has legislation that regulates the transactions carried out by this means, but is the structure of this legislation really adapted to the nature of this phenomenon? Therefore, it is necessary to analyze the existing regulation in Colombia, not only in the commercial sphere, but in essence to identify the fiscal treatment given to these operations.

Deepening the Colombian legislation, despite having an effective control of the transactions made through electronic commerce, its tax treatment lacks a special statute, therefore its treatment is equal to that of traditional commerce, a situation that is contrary to the laws in countries such as the United States and the United Kingdom where it is fully identified that this type of transactions are different from those of traditional commerce, therefore, taking into account the economic evolution that the country has been presenting, a pronouncement by the legislator is necessary in order to set clear differences, in fiscal aspects, between this type of transactions to those of traditional commerce.

**Key words:** Tax liability, e-commerce, taxation, comparative law.

**Resumo:** O comércio desenvolvido através dos instrumentos oferecidos pela tecnologia, mais exatamente a internet, é uma atividade que vem apresentando um crescimento exponencial nos últimos anos, cuja essência, é completamente diferente do comércio tradicional, já que não é obrigatório contato físico, nem qualquer problema por localização

geográfica. No nível internacional, os estados cuja economia apresentam sinais de desenvolvimento, uma regulação tem sido apresentada a esse fenômeno, não apenas no nível da relação comprador / vendedor, mas também no âmbito fiscal dessas transações. regula as negociações levadas a cabo por este meio, mas a estrutura desta legislação é realmente adaptada à natureza deste fenômeno? Portanto, é necessário analisar qual seria a regulação que existe na Colômbia, não apenas na esfera comercial, mas, em essência, para identificar o tratamento fiscal que é dado a essas operações.

Aprofundando a legislação colombiana, apesar de ter um controle efetivo das transações realizadas através do comércio eletrônico, seu tratamento tributário carece de um status especial, pois seu tratamento é igual ao do comércio tradicional, situação contrária às leis do comércio eletrônico, países como os Estados Unidos e o Reino Unido, onde se identifica plenamente que esse tipo de transação é diferente do comércio tradicional, levando em conta, portanto, a evolução do caráter econômico que o país vem apresentando, pronunciamiento de parte do legislador em que as diferenças surgem em aspectos fiscais, este tipo de transações para as do comércio tradicional.

**Palavras chave:** Obrigação tributária, comercio eletrônico, tributação, legislação comparada.

**Résumé:** Le commerce développé à travers des instruments offerts par la technologie, plus précisément Internet. C'est une activité qui a connu une croissance exponentielle au cours des dernières années, dont l'essence, est complètement différente du commerce traditionnel, car elle n'est pas obligatoire d'un contact physique, et il n'y a aucun problème par endroit géographique. Au niveau international, les Etats dont l'économie montre des signes de développement, une régulation a été présentée à ce phénomène, non seulement au niveau de la relation acheteur / vendeur mais aussi dans la portée fiscale de ces transactions. Réellement les négociations menées par ce biais, mais la structure de cette législation est-elle vraiment adaptée à la nature de ce phénomène ? Par conséquent, il est nécessaire d'analyser quelle serait la réglementation qui existe en Colombie, non seulement dans le domaine commercial mais essentiellement pour identifier le traitement fiscal qui est accordé à ces opérations.

En approfondissant la législation colombienne, en dépit d'un contrôle effectif des transactions effectuées par le biais du commerce électronique, son traitement fiscal n'a pas de statut spécial, donc son traitement est égal à celui du commerce traditionnel, une situation contraire aux lois de des pays tels que les États-Unis et le Royaume-Uni où il est pleinement reconnu que ce type de transactions est différent de celui du commerce traditionnel et, par conséquent, en tenant compte de l'évolution du caractère économique que le pays a présenté, une déclaration partie du législateur dans lequel les différences se posent dans les aspects fiscaux, ce type de transactions à ceux du commerce traditionnel.

**Mots-clés:** Responsabilité fiscale, commerce électronique, fiscalité, législation comparée.

SUMARIO: Introducción. - Problema jurídico. - Metodología. - Esquema de resolución. - 1. Contexto histórico estrechamente vinculado con el establecimiento de tributos. - 2. Sujetos que intervienen en una relación tributaria y teorías para justificar a estos últimos. - 3. El internet y evolución al comercio electrónico. - 4. La normatividad colombiana que regula la materia tributaria del comercio electrónico. - 5. Mecanismos utilizados por el sujeto activo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. - 6. Síntesis de la normatividad relacionada con la tributación del comercio electrónico, en países como Estados Unidos y Reino Unido. - 7. Discusión. - Conclusiones. - Referencias.

## Introducción

La finalidad con la que se realiza este artículo principalmente es la de tratar un tema que poco se maneja en el ámbito académico y que por su misma naturaleza repele la opinión y conceptos de muchas personas o se tiende a una polarización de ideas entre si son buenos o no, los tributos.

Partiendo del concepto de tributo, “un tributo corresponde a una prestación de carácter pecuniario y a su vez obligatorio implantado unilateralmente por el Estado” (Jiménez González, 2002), su implementación y desarrollo ha dependido del contexto histórico en el que se imponen. Las primeras informaciones relacionadas con la tributación, datan desde el origen de las civilizaciones organizadas, esto es aproximadamente en los años 3.100 a.C., cuando en Egipto, “al ser el primer Estado centralizado del mundo, fueron también los primeros en cumplir una de las obligaciones ineludibles de los ciudadanos en todas las épocas y todos los lugares: el pagar impuestos” (Parra, 2013), a favor del faraón<sup>1</sup>. A medida que el mundo se ha ido desarrollando y manifestándose un incremento de las actividades económicas, dichos tributos se adaptaban a los cambios que se ven en las relaciones comerciales y por lo general se pagan en manifestaciones pecuniarias.

Es tal, el desarrollo, evolución e impacto económico alrededor del mundo, que ya existe una rama especializada del Derecho para este tema, conocida como Derecho Tributario o Fiscal, cuya definición se puede entender cómo: “El Derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan” (García Vizcaíno, 1996). A través del establecimiento de estas normas, cuyo carácter jurídico las hace obligatorias, es

<sup>1</sup> Ya desde el IV milenio a.C., antes de la unificación del país, se recaudaban impuestos a pequeña escala, dentro de los límites geográficos de los reinos predinásticos del Alto Egipto como Abydos, Nagada e Hieracópolis. Con la aparición de un Estado unificado en todo Egipto, en torno a 3100 a.C., los faraones crearon un sistema recaudatorio que cubría el conjunto del país, y que se apoyaba en una burocracia especializada y eficiente.

mediante las cuales “el Estado busca financiación de sus gastos, en pro de cumplir con sus fines y buscar un bien común.” (Valencia Madrid, 2008).

Actualmente en Colombia, así como en muchos países, está en apogeo la realización de actividades mercantiles a través de los medios digitales, esto es conocido como comercio electrónico o *e-commerce* en inglés; a pesar de que en Colombia existe una legislación para el desarrollo de estas prácticas (Ley 527, 1999), no existe una manifestación explícita del legislador, que trate el carácter tributario de esta misma, germinando un reto para la rama del Derecho Tributario o Fiscal en Colombia, vinculado estrechamente con analizar la necesidad de diseñar un modelo tributario que regule el comercio electrónico en el ordenamiento jurídico.

En menos de dos décadas se produjo un incremento a nivel mundial en el desarrollo y utilización de diferentes medios de comunicación y tecnología, gestándose de esta manera y con una velocidad sorprendente, nuevos canales de información, informática, telecomunicaciones y hasta el desarrollo de nuevos software<sup>2</sup>, esto generó una reorganización en las conductas de los seres humanos, en el sentido de las relaciones de unos con otros, reduciendo de manera significativa los encuentros físicos e inversamente proporcional la utilización de los nuevos métodos cibernéticos, que de igual manera permiten la comunicación, pero con un ahorro de costos y tiempo.

Actualmente, utilizando esos nuevos métodos cibernéticos, es posible acceder a mercados de otros países y regiones, estableciendo una comunicación directa y disponible las 24 horas del día. Estas nuevas formas de mercadeo están implementándose cada vez más en Colombia; fue con la norma (Ley 527, 1999), que el legislador adaptó a nuestro sistema jurídico, este fenómeno que está en constante crecimiento, esta última definió al comercio electrónico en su artículo 2, de la siguiente manera:

“Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial

---

<sup>2</sup> Según el diccionario de la Real Academia Española, “Software”: Conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora.

o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera”.

Es entonces mediante esta norma, que se regulan todas las actividades de carácter mercantil que se llevan a cabo a través de medios cibernéticos, llamándose comercio electrónico (*e-commerce*), pero existe un aspecto de fondo en el asunto de las transacciones comerciales, que como se dijo anteriormente, es muy poco tratado actualmente por su misma naturaleza, y es lo relacionado con tributación.

Desde la antigüedad este concepto de tributo ha consistido básicamente en brindar una prestación económica a favor del Estado u organismo central, superior, etc., con la finalidad de que este último supla sus gastos y así poder funcionar, en la antigüedad eran asignados a voluntad del gobernante de turno, hoy en día en el caso colombiano, solo pueden ser creados por el congreso de la republica tal y como lo expresa el numeral 12 del artículo 150 de nuestra Carta Magna al “Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.” (Constitución Política, 1991).

Dichas contribuciones fiscales dependen de factores como, por ejemplo; la naturaleza del hecho que genere gravamen, productos comercializados que estén sujetos a gravamen y personas obligadas a presentar dichas contribuciones.

Según datos de la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (C.C.C.E.), en su estudio de transacciones no presenciales de 2015<sup>3</sup>, las transacciones no presenciales/comercio electrónico crecieron en 2015 un 64% respecto al mismo estudio realizado en 2014, lo que equivale a USD \$16.329 millones en total, cifra que representa un 4.08% del PIB en comparación con el 2.63% en el año 2014.

Es indiscutible el crecimiento que ha tenido esta modalidad de comercio y de mismo modo crece la siguiente incertidumbre ¿es necesario que exista una legislación tributaria específica para este fenómeno?, además de ¿cuáles deberían ser las bases de dicha legislación tributaria?, así como otras interrogantes; ¿debería el Estado buscar una manera de adquirir recursos extra aprovechando el incremento de esta modalidad de comercio?, ¿debería el gobierno incentivar esta práctica con una nula tributación para que su crecimiento siga siendo exponencial?, entre muchas otras<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Puede consultarse la infografía presentada por la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (C.C.C.E.) en el siguiente link: <https://www.ccce.org.co/biblioteca/infografia-3-estudio-de-transacciones-no-presencialesecommerce-colombia-2015-ccce>

<sup>4</sup> Ciertamente, son múltiples los desafíos que en esta materia se presenta, algunos de ellos pueden consultarse en (Trejo Cruz, Home Barahona & Restrepo Lizcano, 2016), en relación a “La extrafiscalidad con fines ambientales en el impuesto al consumo en Colombia: IVA”, (Cárdenas Caicedo, 2016) frente a la aplicación

## Problema jurídico

¿El modelo tributario que actualmente posee Colombia para el comercio electrónico, se encuentra debidamente estructurado y con unos fundamentos sólidos, teniendo en cuenta la evolución e incremento de su importancia para el desarrollo económico del país, además, de las características que poseen las legislaciones de otros países cuya economía es más desarrollada?

## Metodología

El enfoque investigativo con el cual se formuló el presente artículo, es de carácter cualitativo por cuanto “el enfoque cualitativo utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación” (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010), teniéndose en cuenta los instrumentos que fueron aplicados para la recolección de datos en el transcurso de la investigación, en esta no se contienen elementos numéricos, ni se cuantificaron los resultados obtenidos.

Por otro lado, la manera en que se analizan los datos obtenidos concuerda con la característica brindada en un sistema cualitativo:

“Dicho de otra forma, las investigaciones cualitativas se basan más en una lógica y proceso inductivo (explorar y describir, y luego generar perspectivas teóricas). Van de lo particular a lo general. Por ejemplo, en un típico estudio cualitativo, el investigador entrevista a una persona, analiza los datos que obtuvo y saca algunas conclusiones; posteriormente, entrevista a otra persona, analiza esta nueva información y revisa sus resultados y conclusiones; del mismo modo, efectúa y analiza más entrevistas para comprender lo que busca. Es decir, procede caso por caso, dato por dato, hasta llegar a una perspectiva más general” (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010).

En el apartado “discusión”, el lector podrá encontrar variedad de conclusiones que han sido presentadas en otros trabajos similares, además, a través de la identificación de la norma existente, la definición de ciertos elementos y la síntesis de normas vigentes que funcionan en otros países, con lo que se busca a partir de ciertos resultados particulares, dar una conclusión en un tema general. Los instrumentos que fueron utilizados para la recolección de datos, como el análisis documental

---

de los principios de contratación electrónica en las transacciones con bitcoins en Colombia y en lo atinente a “El régimen tarifario para comunicación pública por el uso de obras musicales y audiovisuales en el sector transportador” (Cadena Afanador & Garzón Gil, 2015).

y legal, coinciden con los planteados por los autores en el texto, finalmente la investigación cuantitativa limita los resultados a una dirección objetiva, por otro lado, el cualitativo a través de la argumentación permite una conceptualización subjetiva.

A su vez, la presente investigación cuenta con un diseño no experimental, ya que de acuerdo con (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010), “se trata de estudios donde no hacemos variar en forma intencional las variables independientes para ver su efecto en otras variables”, lo que se hará con los instrumentos de recolección de información, será observar el fenómeno de la tributación del comercio electrónico, sin llevar a cabo ningún tipo de modificación de la realidad que compone este fenómeno.

Con referencia al tipo de investigación, la indicada para este artículo es la analítica, entendida de la siguiente manera; “proceso de conocimiento que se inicia por la identificación de cada una de las partes que caracterizan una realidad” (Méndez Álvarez, 2001), similar a esta conceptualización y con la finalidad de reforzar la aplicación de este tipo de investigación a este artículo, (Bernal, 2006) dice lo siguiente: “proceso cognoscitivo, que consiste en descomponer un objeto de estudio separando cada una de las partes del todo para estudiarlas de forma individual”.

Ahora, identificando como el objeto de estudio la tributación del comercio electrónico, mediante los ítem planteados en el esquema de resolución podemos ver esta descomposición del objeto tal y como mencionan los teóricos; es una cadena en la cual, primero se analiza el contexto histórico de los tributos, cuáles son los sujetos que intervienen en una relación fiscal, una definición del medio a través del cual se realizan las transacciones comerciales, los puntos clave de la legislación colombiana en la materia, una pequeña síntesis de derecho comparado con países cuya economía es más desarrollada, elementos que al final propician una discusión y unas conclusiones, entonces es notoria la descomposición que se hace al objeto de estudio, tanto en su naturaleza, problemáticas y manejo a nivel internacional que este tiene.

## Esquema de resolución

Con el fin de dar solución al problema jurídico planteado se abordará **i)** el contexto histórico estrechamente vinculado con el establecimiento de tributos, **ii)** sujetos que intervienen en una relación tributaria y teorías para justificar a estos últimos **iii)** el internet y evolución al comercio electrónico **iv)** la normatividad colombiana que regula la materia tributaria del comercio electrónico, **v)** mecanismos utilizados por el sujeto activo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. **vi)** síntesis de la normatividad relacionada con la tributación del

comercio electrónico, en países como Estados Unidos y Reino Unido, vii) discusión y viii) conclusiones.

## 1. Contexto histórico estrechamente vinculado con el establecimiento de tributos

Se ha dicho por parte de los doctrinantes, que el desarrollo que han tenido los tributos a través de la historia depende del contexto social y temporal en el cual se han llevado a cabo, “La historia de la tributación se halla recíprocamente vinculada al desarrollo histórico del pensamiento financiero, de modo que los acontecimientos reales (establecimiento de tributos) han influido sobre la evolución de la teoría” (García Vizcaíno, 1996). Unas de las primeras manifestaciones de las obligaciones de carácter tributario, se conocen como las realizadas por los reyes, príncipes, señores feudales, las cuales, a pesar de no tener un sustento bien estructurado, tenían la misma naturaleza que los tributos modernos, la cual es financiar el funcionamiento de una estructura que ejerce la función gubernativa.

Es importante recalcar uno de los principales antecedentes tributarios en la historia. “En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedentes a los tributos modernos; por ejemplo, la “*vicésima hereditatum*” (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc.” (García Vizcaíno, 1996). Por lo que podemos notar que varias de las tributaciones existentes hoy en día, tienen un antecedente histórico que se ha venido desarrollando a través del paso del tiempo.

La elaboración de este mecanismo para recaudar dineros, cuya finalidad es la manutención de un órgano central, históricamente no se aplicó en una sola sociedad o solo en cierta región del mundo, se tiene información de la aplicación del mecanismo de los tributos, desde las civilizaciones antiguas más importantes, tales como; en la India en los años 300 a.C., el antiguo Egipto, en Atenas y Roma, de igual manera en los hechos relacionados con conquistas:

“Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados; algunas veces se los pagaba para gozar de cierta autonomía (v.gr., los judíos en tiempos de Cristo). Los barbaros, en los últimos años del imperio Romano, cobraban tributos de los ciudadanos, que eran pagados, primero, para apaciguarlos, y luego, en virtud de la conquista. Los Hunos, Tártaros y Turcos exigían tributos a los pueblos conquistados”. (García Vizcaíno, 1996)

De esta manera se conoce que el fenómeno de los tributos viene de tiempos históricos y yace entonces la necesidad de identificar plenamente cuál es la conceptualización del término tributo, para efectos del presente problema se

considera pertinente la siguiente, “Aquellos (recursos) que el Estado obtiene mediante el ejercicio del poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos-individuos y entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan” (Jiménez González, 2002).

## 2. Sujetos que intervienen en una relación tributaria y teorías para justificar a estos últimos

De la definición manifestada anteriormente podemos destacar la identificación de al menos dos sujetos que participan en dicha obligación, uno de esos sujetos es el Estado, “quien recibe los beneficios de dicha retribución económica para llevar a cabo el cumplimiento de sus fines” (Jiménez González, 2002), y por otro lado encontramos a quien debe realizar dicha retribución pecuniaria a favor del Estado, que son los sujetos, individuos o entidades tal y como se menciona en la definición, estos dos sujetos son identificados como sujeto activo<sup>5</sup> y sujeto pasivo<sup>6</sup>, respectivamente, dichos impuestos pueden afectar de dos maneras a los sujetos pasivos, siendo así;

“Incidencia por vía directa. Ello ocurre cuando el sujeto percutido, jurídicamente el contribuyente, no traslada la carga impositiva a un tercero y por ende soporta en su economía el impacto del impuesto, por lo tanto, el mismo asume la condición de percutido e incidido a la vez...

Incidencia por vía indirecta. Se produce tal fenómeno cuando el sujeto percutido transfiere a un tercero la carga impositiva de manera que es este último quien realmente lo soporta en su economía y por tanto se convierte en sujeto incidido.” (Jiménez González, 2002)

Por lo anterior, podemos determinar que los impuestos cuya incidencia es de manera directa, son aquellos que recaen inmediatamente sobre la persona, ya sea natural o jurídica de acuerdo a las estipulaciones normativas y de la naturaleza del impuesto, un ejemplo de esta es el impuesto a la renta, ya que dicho gravamen se causa por el patrimonio económico que ostente el sujeto pasivo y es únicamente el titular de ese patrimonio el responsable por el pago. En ese sentido, los tributos que tienen incidencia de manera indirecta, podemos afirmar que son aquellos que a pesar de que su titularidad está a nombre de un sujeto, este traslada la responsabilidad del pago a un tercero, el ejemplo más común de este es el impuesto del valor agregado

<sup>5</sup> Es quien actúa como acreedor en la obligación tributaria, naturalmente es el Estado.

<sup>6</sup> Considerado como el deudor de la obligación tributaria.

o IVA, el proveedor de un producto es quien tiene la titularidad del impuesto, pero traslada la responsabilidad de su pago al consumidor. Esto es importante tenerlo en cuenta ya que se podrá identificar qué tipos de incidencia ejercen los tributos que tiene el comercio electrónico en Colombia.

A diferencia de los tributos que se imponían en la edad media, los cuales no tenían ningún tipo de justificación razonable, hoy en día, estos gravámenes deben tener un fundamento apropiado. Como ya se ha hecho mención anteriormente, el Estado necesita financiarse para llevar a cabo sus fines, pero entonces surge la pregunta ¿Cuál es la justificación que tiene el Estado para establecer impuestos y poder llegar a exigirlos de manera coercitiva?, existen varias teorías al respecto, “Algunos autores sostienen que el respaldo se encuentra en la teoría de los servicios públicos según la cual el fin del tributo es facilitar al Estado costear los servicios públicos que presta” (Valencia Madrid, 2008), estos servicios públicos que presta el Estado se deben entender como la salud, la educación, la seguridad, etc., los cuales, de no contarse con un presupuesto suficiente, no se podría brindar dichos servicios de manera efectiva a su población.

Por otro lado, “Otros sostienen que la relación de sujeción surge simplemente de la condición de súbditos que se tiene para con el Estado, es la denominada teoría de la sujeción o dependencia” (Valencia Madrid, 2008), teoría un poco más cuestionable, ya que aparentemente está fundamentada en una monarquía, en donde por el simple hecho de tener el carácter de súbdito hacia un Estado, este último puede determinar impuestos a su libre juicio.

Por último, “Hay quienes manifiestan que la razón de ser se encuentra en la teoría de la necesidad social; expresan que el respaldo del tributo está en la satisfacción de las necesidades sociales, las que están a cargo del Estado” (Valencia Madrid, 2008), muy en concordancia con la primera teoría planteada, especifica que, para una entera satisfacción de las necesidades que presente el conglomerado social, se es necesario hacer ciertos aportes al Estado para que este solvante los mecanismos necesarios para llevar a cabo tal finalidad.

### **3. El internet y evolución al comercio electrónico**

Una vez contextualizados en el tema de los tributos, sigue haciendo falta un elemento por identificar, pero primero comprendamos el medio en el cual se desarrolla este elemento faltante, el internet, descrita así:

“Global, interactivo, misterioso, anárquico, excitante: internet. Desde finales de 1993 hasta hoy no se ha hablado o escrito tanto de algún fenómeno tecnológico como del internet; cada instante que tenemos contacto con un medio de comunicación

escuchamos o vemos algo relacionado con un “.com”. Sin embargo, poco se ha dicho o escrito, por lo menos en nuestro medio, sobre las consecuencias jurídicas del internet para los navegantes, para los empresarios de la web y para los asesores de las empresas que están en la red.” (Peña, 2001)

Este es un fenómeno que no ha pasado desapercibido por su enorme utilidad que ejerce en la sociedad actualmente, “Internet es una red de computadores que permite la comunicación global” (Peña, 2001), y es precisamente ese carácter de global, el cual, permitió que se desarrollara el comercio a través de este, creando así lo que se conoce como comercio electrónico. Respecto a esta actividad económica “el comercio electrónico se entiende como la oferta y contratación electrónica de productos y servicios mediante dos o más ordenadores o terminales informáticos conectados por medio de una línea de comunicación dentro del entorno de red abierta que constituye la internet” (Plazas Estepa, 2012).

Una vez contextualizados los dos temas en los que se basa esta investigación i) la tributación y ii) el comercio electrónico, podemos llevar a cabo la unión de estos, y frente a la tributación del comercio electrónico, podemos tener en cuenta la siguiente afirmación:

“La relación entre la tributación y el comercio electrónico tiene dos aspectos. Por un lado, la implementación y modernización que las administraciones de impuestos han emprendido para permitir el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados con el fin de hacer el recaudo de impuestos más eficiente y por otro lado la reglamentación de los impuestos sobre las actividades de comercio electrónico” (Peña, 2001).

Aclarándose así, la tributación y el comercio electrónico, no pueden ser dos fenómenos que se deban manejar de manera independiente.

#### **4. La normatividad colombiana que regula la materia tributaria del comercio electrónico**

Actualmente en el ordenamiento jurídico colombiano no existe una legislación específica en materia tributaria que grave las transacciones realizadas a través del comercio electrónico, para solventar dicho vacío normativo, la misma norma determina en el artículo 91 de la (Ley 633, 2000) la siguiente disposición:

“Todas las páginas Web y sitios de Internet de origen colombiano que operan en el Internet y cuya actividad económica sean de carácter comercial, financiero o de prestación de servicios, deberán inscribirse en el Registro Mercantil y suministrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la información de transacciones económicas en los términos que esta entidad lo requiera.”

De esta manera el ordenamiento jurídico colombiano, a pesar de no establecer una normatividad tributaria específica para el comercio electrónico, esta misma indica que se les debe de dar un tratamiento fiscal igual a los establecimientos comerciales tradicionales.

Como se hizo mención en la contextualización histórica de los tributos, estos deben tener una adecuada y sólida fundamentación y es entonces cuando la constitución política entra a participar, con el numeral 12 del artículo 150, “Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”, (Constitución Política, 1991), brindando dicha facultad de establecer los tributos al Estado. Plenamente identificado el sustento por el cual el Estado puede decretar gravámenes, vámonos ahora al sustento jurídico mediante el cual nos es obligación pagarlos, conforme al numeral 9 del artículo 95 de la Carta Magna “Son deberes de la persona del ciudadano 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (Constitución Política, 1991).

Una vez identificados los sustentos de nivel constitucional de la facultad tanto de determinar, como la de pagar impuestos respectivamente, vamos a tratar de los gravámenes en específico que deben manejar los intervinientes en una transacción de venta de bienes o servicios que se lleven a cabo a través del comercio electrónico.

En primera medida, se debe recalcar que toda persona que haya empezado a realizar actividades mercantiles, tal y como están descritas en el código de comercio (Decreto 410, 1971), en su artículo 20<sup>7</sup>, sus actuaciones por ley deben ir encaminadas

<sup>7</sup> ARTÍCULO 20. ACTOS, OPERACIONES Y EMPRESAS MERCANTILES - CONCEPTO. Son mercantiles para todos los efectos legales:

- 1) La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos;
- 2) La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;
- 3) El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;
- 4) La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la prenda\*, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;
- 5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;
- 6) El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos;
- 7) Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;
- 8) El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;
- 9) La explotación o prestación de servicios de puertos, muelles, puentes, vías y campos de aterrizaje;

a los parámetros que exige la norma, por lo tanto debe cumplir con lo siguiente, definido en el artículo 19 del mismo código:

“Es obligación de todo comerciante: 1) Matricularse en el registro mercantil; 2) Inscribir en el registro mercantil todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esa formalidad; 3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales; 4) Conservar, con arreglo a la ley, la correspondencia y demás documentos relacionados con sus negocios o actividades; 5) Denunciar ante el juez competente la cesación en el pago corriente de sus obligaciones mercantiles, y 6) Abstenerse de ejecutar actos de competencia desleal.”.

Es entonces, a partir de la primera obligación como comerciante donde nace el primer gravamen al cual es sometido la persona que ofrezca bienes y servicios a través del internet consagrado de la siguiente manera en el artículo 195 (Decreto “Ley” 1333, 1986):

“El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedad de hecho”.

De acuerdo con los tipos de incidencia mencionados en apartados anteriores, este es un impuesto que incide de manera directa, ya que el comerciante, sobre el que recae dicho tributo es quien a la vez realiza su pago. Este tributo se promedia de acuerdo con el promedio de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, según el artículo 196 *ibidem*. En éste quien ejerce como sujeto activo es el Estado, en este caso el Departamento o Municipio en el cual esté registrado como tal

- 
- 10) Las empresas de seguros y la actividad aseguradora;
  - 11) Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados;
  - 12) Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes;
  - 13) Las empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, espectáculos públicos y expendio de toda clase de bienes;
  - 14) Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;
  - 15) Las empresas de obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones;
  - 16) Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;
  - 17) Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de bienes;
  - 18) Las empresas de construcción, reparación, compra y venta de vehículos para el transporte por tierra, agua y aire, y sus accesorios, y
  - 19) Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil.

el registro mercantil, y sujeto pasivo es toda persona natural o jurídica que este efectuando dicha actividad.

Respecto a este impuesto entonces se concluye:

“Toda actividad industrial, comercial y de prestación de servicios desarrollada a través de medios electrónicos, está sujeta al impuesto de industria y comercio, ya que son operaciones típicamente mercantiles y cumplen los supuestos objetivos para clasificarla como tal” (Buritica Sandoval & Buritica Sandoval, 2001).

Por otro lado tenemos el denominado impuesto a las ventas o IVA, expresado así: “El impuesto a las ventas es un impuesto de naturaleza indirecta, que recae sobre las diferentes etapas del ciclo económico” (Valencia Madrid, 2008), el cual se introdujo al ordenamiento jurídico colombiano, de la siguiente manera; “Establécese un impuesto sobre las ventas de artículos terminados, el cual se regula por las disposiciones del presente Decreto” (Decreto 3288, 1963).

Interpretándose el criterio de producto terminado, como aquel obtenido mediante un proceso industrial completo, el cual puede comerciarse de manera abierta en un mercado. Actualmente el estatuto tributario (Decreto 624, 1989), en su artículo 420<sup>8</sup> determina a que actividades se aplicará el impuesto a las ventas.

Así como el impuesto de industria y comercio se produce por iniciar a ejercer una actividad mercantil descrita en el código de comercio, el impuesto del IVA opera en las ventas de ciertos productos y entonces la norma expresa de manera taxativa cuando se considera dicha venta, en el artículo 421 *ibidem*;

“Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros”.

---

<sup>8</sup> ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. <Artículo modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos;
- b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial;
- c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos;
- d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente;
- e) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

A su vez, el cálculo de este tributo se realiza de acuerdo con el artículo 447 *ibídem*, “la base gravable será el valor total de la operación sea que ésta se realice de contado o a crédito...”, entendiéndose por este, el precio final que se paga por dicho producto. A diferencia del impuesto de industria y comercio este incide de manera indirecta, ya que a pesar de que el obligado fiscalmente es el comerciante de acuerdo con el artículo 437<sup>9</sup>, este le traslada la responsabilidad del pago al consumidor, siendo este último quien resulta afectado en su patrimonio a causa del pago de dicho tributo.

Actualmente la tarifa de dicho impuesto generalmente es del 19%, pero existen unas tarifas denominadas diferenciales, las cuales pueden ser mayores o menores. Interviniendo como sujeto activo, participa el Estado a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y en calidad de sujeto pasivo, tanto el comerciante como el consumidor.

Finalmente existe un tributo denominado impuesto sobre la renta, el cual es definido de la siguiente manera; “Es un tributo personal y directo, con tarifas progresivas para las personas naturales y proporcionales para las personas jurídicas” (Valencia Madrid, 2008), lo encontramos en la normatividad colombiana dentro del artículo 12 del Estatuto Tributario, así; “Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia” (Decreto 624, 1989). Por lo que se entiende que toda renta obtenida por el ejercicio de actividades mercantiles dentro del país es susceptible de un gravamen por parte del Estado, de acuerdo con el numeral 14 del artículo 24 *ibídem*.

Su cálculo se determina de la siguiente manera, de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989):

---

<sup>9</sup> ARTICULO 437. LOS COMERCIANTES Y QUIENES REALICEN ACTOS SIMILARES A LOS DE ELLOS Y LOS IMPORTADORES SON SUJETOS PASIVOS. Son responsables del impuesto:

- En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes, sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.
- En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de éstos.
- Quienes presten servicios.
- Los importadores.
- Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.
- Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del Impuesto sobre las Ventas, por el impuesto causado en la compra o adquisición de los bienes y servicios gravados relacionados en el artículo 468-1, cuando estos sean enajenados o prestados por personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el régimen común del impuesto sobre las ventas.

“La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados”.

Por lo anterior, toda venta que se haga durante un año y que signifique un incremento en el patrimonio de la persona, debe cancelar un gravamen. En este tipo de impuesto, así como en los descritos anteriormente, participa el Estado como sujeto activo y el sujeto pasivo es toda persona que de acuerdo con su patrimonio deba declarar renta y por consiguiente pagar el gravamen. Su injerencia es directa, ya que se causa directamente al patrimonio de la persona natural o jurídica.

## **5. Mecanismos utilizados por el sujeto activo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias**

El Estado Colombiano cuenta con mecanismos para llevar a cabo un efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, uno de esos es la declaración de renta, ya que estamos hablando de actividades comerciales, la norma aclara en su artículo 48 lo siguiente: “Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este Código” (Decreto 410, 1971). Cada año la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, indicará quienes, de acuerdo con sus ingresos o patrimonio económico, deberán hacer la respectiva declaración, para de esta manera ejercer cierto control contra la evasión fiscal.

Otro mecanismo que posee el Estado colombiano es la denominada retención en la fuente, descrito en el artículo 365 del Estatuto Tributario, de la siguiente manera: “El Gobierno Nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios” (Decreto 624, 1989). Este mecanismo se aplica para el impuesto sobre las ventas y sobre el impuesto de industria y comercio, cuya finalidad es la de obtener de forma gradual el pago de un impuesto determinado, tal y como se manifiesta en el artículo 367 *ibidem*.

## **6. Síntesis de la normatividad relacionada con la tributación del comercio electrónico, en países como Estados Unidos y Reino Unido**

Si bien es cierto, “Colombia fue un país pionero en el ámbito de regular el comercio electrónico a través de la ley 527” (Buritica Sandoval & Buritica Sandoval, 2001), el legislador se ha quedado rezagado en cuanto a un pronunciamiento en la materia tributaria de este fenómeno, si entramos a analizar las bases de la

normatividad tributaria sobre el comercio electrónico en otros países como Estados Unidos y Reino Unido, no solo encontraremos que tienen una legislación específica para esta modalidad de comercio, sino que también le dan un tratamiento especial.

En los Estados Unidos de Norte América, cuando el comité del congreso de los Estados Unidos dedicado al comercio aprobó el texto final de la denominada “*Internet tax freedom act*” en español como “Ley de Libertad de Impuestos en Internet”, estableció un plazo de 3 años en el cual ningún Estado, ni el gobierno federal podrían crear impuestos que graven las transacciones del comercio electrónico en internet.

La finalidad de dicha norma fue de evitar que se crearan obstáculos que frenaran el crecimiento de esta modalidad de comercio. Fue presentada en 1997 por el representante Christopher Cox y el senador Ron Wyden, aprobada por el congreso en 1998 y posterior firma del presidente de la época Bill Clinton.

En la actualidad, luego de su evolución con el paso de los años, se denomina “*Permanent internet tax freedom act*”<sup>10</sup>, en español, “Ley de Libertad Impositiva Permanente de Internet”, cuyo objetivo principal es, prohibir de manera permanente la imposición por parte de los Estados o del gobierno central del acceso a la internet y los impuestos múltiples o discriminatorios sobre el comercio electrónico. Dicha iniciativa legislativa se basa en un principio de estímulo al desarrollo económico y comercial que se lleva a cabo a través del internet.

Un aspecto relevante que el congreso determinó es que se debe presentar una solución de carácter mundial y no solo para los Estados Unidos. Es evidente la diferencia a nivel legislativo entre ambos países, mientras ellos tienen un pronunciamiento concreto sobre los impuestos para el comercio electrónico, nuestro legislador omite el potencial crecimiento de este mecanismo de crecimiento económico.

<sup>10</sup> En uno de los pronunciamientos del Congreso de los Estados Unidos se hicieron entre otras, las siguientes afirmaciones;

- “Internet ha seguido impulsando el crecimiento económico, la productividad y la innovación desde la promulgación de la Ley de Libertad Fiscal de Internet en 1998.
- Internet promueve un entorno económico nacional que facilita la innovación, promueve la eficiencia y permite a las personas compartir ampliamente sus ideas.
- Los propietarios de pequeñas empresas dependen en gran medida de un acceso a Internet asequible, lo que les proporciona acceso a nuevos mercados, consumidores adicionales y la oportunidad de competir en la economía mundial.
- La provisión de acceso asequible a Internet es fundamental para la economía estadounidense y el acceso a ella debe estar protegido de impuestos múltiples y discriminatorios a nivel estatal y local.”
- Puede consultarse el documento en el siguiente link de la página del Congreso de los Estados Unidos; <https://www.congress.gov/114/bills/s431/BILLS-114s431is.xml>.

En tanto en el Reino Unido, la norma de tributación al comercio electrónico se denominó “*United kingdom policy on internet taxation*” en español “Política del Reino Unido sobre impuestos de internet”, esta utiliza principios como no se crearán nuevos impuestos para el comercio electrónico y los impuestos existentes se deben adecuar a los principios internacionales del comercio electrónico. También se considera que debe existir un mínimo de cooperación internacional a través de diferentes tratados para facilitar el comercio electrónico y sus implicaciones en materia tributaria.

## 7. Discusión

Debido a la enorme variedad de usos que tiene el internet, se hace menester reglamentarla, como se ha venido comentando durante el desarrollo del presente documento, no solamente en el sentido comercial sino también es necesario un pronunciamiento en materia tributaria.

Se ha determinado que efectivamente el Estado tiene la legitimidad de establecer gravámenes con una adecuada fundamentación, para así financiar y llevar a cabo la ejecución de sus fines, de igual manera, los ciudadanos en razón del cumplimiento de sus deberes, están obligados a aportar de manera pecuniaria a ese Estado, y es que ¿de qué otra manera puede ese Estado solventar las necesidades de sus ciudadanos?, es claro que para brindar seguridad, salud y demás servicios públicos, debe hacerse un aporte por parte de los ciudadanos, claramente dentro de un sendero de justicia y equidad.

El Estado precisa de adquirir recursos de alguna forma, sin embargo, si bien es cierto la ley de comercio electrónico no establece una tributación especial, (Rojas, 2003), describe que existe una incertidumbre al momento de determinar en qué circunstancias un negocio de internet puede generar algún tipo de obligación tributaria. El estado financiero actual de Colombia, hace que no sea impensable crear una legislación tributaria para este fenómeno, pero ¿cómo debería ser dicha legislación?, una de las teorías existentes es la llamada “*bit tax*”, que consiste en estipular un gravamen por cantidad de datos manejados a través de la internet, pero esta presenta un problema, representado en que, no solo las transacciones económicas estarían susceptibles de un gravamen, sino cualquier actividad que esté realizando la persona a través de internet, como por ejemplo entretenimiento.

Pero a este planteamiento de necesidad de recaudar recursos a través de tributos, existen legislaciones en otros países que son completamente contradictorias a la idea de gravar el comercio electrónico, tales como las provenientes de Estados Unidos y Reino Unido, en donde en pocas palabras se consolida una legislación en la cual, se libera de todo gravamen adicional el comercio electrónico, además la

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, emitió un informe en el cual se aconseja que no deben existir normas tributarias especiales para la comercialización digital, que en su lugar las denominadas empresas digitales deben ser tratadas con las tradicionales (Arbiza Volpi, 2015).

Entonces la necesidad de una tributación especial para el comercio electrónico enfrenta un dilema, adaptarse a las necesidades financieras de Colombia o ir de acuerdo con unos lineamientos internacionales.

A esta problemática, pueden formularse tres puntos, descritos por (Marín Elizalde, 2011) así, “a) aplicar los impuestos actualmente existentes. b) crear nuevos impuestos que graven el comercio electrónico. c) excluir al comercio electrónico del pago de impuestos”, lo que resulta complicado decidir, por las mismas razones que el autor expone:

“Cualquiera de las opciones que sea acogida resulta problemática, y ninguna hasta el momento puede considerarse satisfactoria por completo, lo cual es entendible por el precario estado de la cuestión y las distintas posturas que los Estados han adoptado en torno al asunto” (Marín Elizalde, 2011).

No podemos omitir las conclusiones brindadas por trabajos similares a este, en donde se hacen afirmaciones como las de (Atuesta Meneses & Velázquez Rebeiz, 2004): “Es indudable que existen problemas relacionados con la implantación de estas nuevas tecnologías, y el ámbito del derecho tributario no escapa a ellos”.

O como las que explican (Martínez Giribone, 2010), respecto a la legislación de Argentina, que la no tributación de las transacciones llevadas a cabo por el comercio electrónico tiene implicaciones sobre las arcas del Estado, ya que generan una disminución en la recaudación fiscal, además de constituir como una situación de competencia desleal propiciada por el Estado.

Hay quienes llegan a puntos más drásticos y fuertemente fundamentados, tal como lo expresa (Albán Zambonino, 2002):

“El derecho tributario en general y el derecho internacional tributario en especial están sometidos a una urgente redefinición de sus principios y de sus conceptos, debido al desarrollo de la Internet, que permite la realización de transacciones comerciales vía electrónica, a una velocidad y en una magnitud antes no conocida.”

Esta propuesta, ya infiere que debe haber una adecuación del derecho ante un cambio en la actualidad generado por un fenómeno reciente. Por otro lado, existe también una conclusión que toma en cuenta la época en la que se establecieron las normas vigentes de tributación que, a pesar de basarse en la legislación peruana, existe una igualdad en el contexto planteado, dice (Muñoz Guerrero, 2013) al respecto lo siguiente:

“Al igual que la normativa, los principios de la tributación están en algunos casos muy deficientes, pues fueron creados, estudiados y analizados en una época muy diferente y ante los nuevos cambios tecnológicos que se presentan en el presente siglo, están quedando obsoletas”

Como ya se dijo, si se tiene en cuenta la época en la que se expidió la normatividad tributaria, tiene sentido el hecho de que esa norma, de alguna u otra manera sea obsoleta para regular fenómenos más recientes, similar a esta última conclusión en la que (Martínez Giribone, 2010) expone:

“Los cambios que plantea el mundo globalizado exigen modificaciones en la política tributaria. El desafío para nuestra Administración Tributaria será contribuir a la conformación de un entorno propicio para el desarrollo del comercio electrónico como actividad económica y simultáneamente identificar y aplicar mecanismos de control, información y recaudación que permitan preservar efectivamente los recursos fiscales del Estado”

Finalmente (Ramírez & Ramos N, 2008), señalan respecto a la legislación tributaria en Venezuela, un tópico que también resulta relevante:

“Si bien el Comercio Electrónico implica un cambio estructural en cuanto a la manera en la que los agentes del mercado se relacionarán al momento de hacer negocios, no es el momento oportuno de crear nuevas formas legislativas para regularlo, sino que se deberán aplicar las formas y principio tributarios vigentes”.

A modo de imparcialidad, no se puede negar que este es uno de los temas más polémicos y complejos en Colombia y su complejidad aumenta, si para realizar una legislación especial, se van a tener en cuenta las diferentes posturas tanto de organismos internacionales como de los mismos Estados, que ya manejan una legislación o que aún evitan dicha situación.

Es indudable la necesidad de una legislación tributaria en Colombia, su crecimiento exponencial lo justifica, pero surge una nueva polémica, ¿Cómo deben ser los lineamientos de esta legislación tributaria especial para el comercio electrónico?

Frente a la existencia de un vacío legislativo, puede existir cierta incertidumbre y miedo a cometer infracciones que se vean reflejadas en sanciones por parte del ente recaudador hacia los contribuyentes, pero frente a esta situación, existe el artículo 264 de la (Ley 223, 1995), en virtud del cual se define que “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos”, dando de esta manera una seguridad jurídica a los contribuyentes que actúen de acuerdo a los lineamientos que de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de profieran, llegando

a tener de cierto modo una fuerza vinculante ya que, “Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias” (Ley 223, 1995).

## Conclusiones

Podemos entrar a determinar lo siguiente: actualmente en Colombia no existe una legislación especial sobre la tributación del comercio electrónico, por lo tanto esta actividad comercial es regulada como un negocio o establecimiento convencional, esta conclusión gracias al artículo 91 de la Ley 633 de 2000, la cual manifiesta que toda página web o sitio de internet creado en Colombia y cuya finalidad sea de carácter comercial, financiero o de prestación de servicios deberá inscribirse en el registro mercantil, además de suministrar información sobre sus transacciones económicas. Con el texto normativo podemos deducir que NO se le está dando un tratamiento especial a las actividades mercantiles que se llevan a cabo a través del comercio electrónico, pero si tienen la obligación de hacer su inscripción en el registro mercantil, lo cual los obliga a dar cumplimiento a las obligaciones convencionales a las que son sometidos los comerciantes tradicionales.

Frente a la normatividad colombiana vigente para la tributación de comercio electrónico, es evidente que debe realizarse una reestructuración de esta misma, ya que teniendo en cuenta la época en la que fueron expedidas, su regulación era netamente dirigida al comercio tradicional, la evolución de la era digital en las últimas décadas crea la necesidad de que el Derecho se adecue a las necesidades actuales, ya que de alguna u otra manera la normatividad anterior difícilmente puede regular fenómenos que surgen con posterioridad a esta misma. De igual manera la decisión de establecer una legislación especial para el comercio electrónico debe ir enlazada con una reestructuración de la entidad recaudadora, modernizándola para los fenómenos actuales.

Respecto al análisis de las bases de la normatividad tributaria de los Estados Unidos y Reino Unido, podemos utilizarlas como punto de referencia para llevar a cabo el objetivo principal, que es el establecimiento de un estatuto especial que establezca un modelo tributario que regule el comercio electrónico en el ordenamiento jurídico colombiano.

Respecto a las normas de nivel constitucional y la facultad de establecer impuestos, es importante resaltar que en la actualidad no se pueden fijar gravámenes mediante decretos expedidos por la presidencia, como se realizó con el impuesto de industria y comercio y el impuesto sobre las ventas o IVA, la única entidad con facultad para determinar si crea, modifica o elimina impuestos es el Congreso de la República.

## Referencias

- ALBÁN ZAMBONINO, M. V. (2002). Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico. (*tesis de maestría*). Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Obtenido de <http://hdl.handle.net/10644/2371>
- ARBIZA VOLPI, G. (2015). La economía digital y su tributación. *Boletín foro fiscal iberoamericano*(21), 6-14. Obtenido de [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/foro\\_fiscal/Foro21\\_2015.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/foro_fiscal/Foro21_2015.pdf)
- ATUESTA MENESES, A., & VELÁZQUEZ REBEIZ, A. (2004). Aspectos generales del comercio electrónico y sus efectos en relación con el impuesto de renta y los deberes tributarios en Colombia. (*tesis de pregrado*). Bogotá, Colombia: Universidad de la Sabana. Obtenido de <https://intellectum.unisabana.edu.co/bitstream/handle/10818/5453/129301.pdf?sequence=1>
- BERNAL, C. A. (2006). *Metodología de la investigación* (2 ed.). Neucalpan, México: Pearson Educación. Obtenido de <http://biblioteca.utma.edu.pe/sites/default/files/Metodolog%C3%ADa%20de%20la%20investigaci%C3%B3n%20-%20C%C3%A9sar%20Augusto%20Bernal%20-%202ed.pdf>
- BURITICA SANDOVAL, O. A., & BURITICA SANDOVAL, R. H. (2001). Implicaciones del comercio electrónico en la tributación. (*tesis de pregrado*). Bogotá, Colombia: Pontificia Universidad Javeriana. Obtenido de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis44.pdf>.
- CADENA AFANADOR, W. R., & GARZÓN GIL, A. M. (2015). El régimen tarifario para comunicación pública por el uso de obras musicales y audiovisuales en el sector transportador. *Revista Academia & Derecho*, 6(11), 259-296.
- CÁRDENAS CAYCEDO, O. A. (2016). Aplicación de los principios de contratación electrónica en las transacciones con bitcoins en Colombia. *Revista Academia & Derecho*, 7 (13), 265-308.
- Constitución Política. (20 de julio de 1991). Bogotá D.C., Colombia: Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991. Obtenido de [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion\\_politica\\_1991.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html)
- Decreto “Ley” 1333. (25 de Abril de 1986). Presidente de la República. *Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial No. 37.466 de 14 de mayo de 1986. Obtenido de [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto\\_1333\\_1986.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1333_1986.html)
- Decreto 3288. (30 de Diciembre de 1963). Presidente de la República. *Por el cual se establece el impuesto sobre las ventas*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial 31265 del 30 de diciembre de 1963.
- Decreto 410. (16 de junio de 1971). Presidente de la República. *Por el cual se expide el Código de Comercio*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial No. 33.339 del 16 de

- junio de 1971. Obtenido de [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo\\_comercio.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio.html)
- Decreto 624. (30 de marzo de 1989). Presidente de la República. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989. Obtenido de [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html)
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. (1996). *Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma Buenos Aires. Obtenido de [https://docs.google.com/file/d/0B3b2nDfbTh\\_BZWpEWWxwaXo3a2s/view](https://docs.google.com/file/d/0B3b2nDfbTh_BZWpEWWxwaXo3a2s/view)
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C., & BAPTISTA LUCIO, P. (2010). *Metodología de la investigación* (5 ed.). México D.F., México: McGRAW-HILL. Obtenido de [https://www.esup.edu.pe/descargas/dep\\_investigacion/Metodologia%20de%20la%20investigaci%C3%B3n%205ta%20Edici%C3%B3n.pdf](https://www.esup.edu.pe/descargas/dep_investigacion/Metodologia%20de%20la%20investigaci%C3%B3n%205ta%20Edici%C3%B3n.pdf)
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. (2002). *Lecciones de derecho tributario*. México D.F., México: THOMSON.
- Ley 223. (20 de diciembre de 1995). Congreso de la República. *Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial No. 42.160, de 22 diciembre 1995. Obtenido de [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_0223\\_1995.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html)
- Ley 527. (18 de agosto de 1999). Congreso de la República. *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*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial No. 43.673, de 21 de agosto de 1999. Obtenido de [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_0527\\_1999.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0527_1999.html)
- Ley 633. (29 de diciembre de 2000). Congreso de la República. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial 44275 de diciembre 29 de 2000. Obtenido de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Normal.jsp?i=6285>
- MARÍN ELIZALDE, M. (2011). impuesto al comercio electrónico (e-fiscalidad): la problemática fiscal del impuesto al valor agregado. *Revista de derecho fiscal*(2), 7-31. Obtenido de <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2680/2325>
- MARTÍNEZ GIRIBONE, M. S. (2010). Tratamiento tributario actual del comercio electrónico en la República Argentina. (*tesis de pregrado*). Mar del plata, Argentina: Universidad FASTA. Obtenido de <http://redi.ufasta.edu.ar:8080/xmlui/handle/123456789/287>

- MÉNDEZ ÁLVAREZ, C. E. (2001). *Metodología: Diseño y desarrollo del proceso de investigación* (3 ed.). Bogotá D.C., Colombia: McGRAW-HILL.
- MUÑOZ GUERRERO, D. P. (2013). Tributación en comercio electrónico en el Ecuador. (*tesis de pregrado*). Quito, Ecuador: Universidad de las Américas. Obtenido de <http://dspace.udla.edu.ec/bitstream/33000/138/1/UDLA-EC-TAB-2013-25.pdf>
- PARRA, J. M. (12 de julio de 2013). El pago de los impuestos en el antiguo Egipto. NATIONAL GEOGRAPHIC ESPAÑA. Obtenido de [http://www.nationalgeographic.com.es/historia/grandes-reportajes/el-pago-de-los-impuestos-en-el-antiguo-egipto\\_7372/3](http://www.nationalgeographic.com.es/historia/grandes-reportajes/el-pago-de-los-impuestos-en-el-antiguo-egipto_7372/3)
- PEÑA, D. (2001). *Aspectos legales de Internet y del comercio electrónico* (1a ed.). Bogotá D.C., Colombia: Dupré Editores.
- PLAZAS ESTEPA, R. A. (2012). Análisis, revisión y estudio de la ley 527 de 1999 ¿Es suficiente el contenido normativo para que Colombia forme parte del mercado mundial? En *La regulación del comercio electrónico mundial* (págs. 1-15). Bogotá D.C., Colombia: Editorial TEMIS S.A.
- RAMÍREZ, H. M., & RAMOS N, L. J. (2008). Tributación del comercio electrónico. (*tesis de pregrado*). Cumaná, Venezuela: Universidad de Oriente.
- ROJAS, J. (2003). Comercio electrónico y virtualidad tributaria. *Revista impuestos de Colombia*(118), 4-9. Obtenido de [http://legal.legis.com.co/document?obra=rimpuestos&document=rimpuestos\\_7680752a7e2e404ce0430a010151404c](http://legal.legis.com.co/document?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7680752a7e2e404ce0430a010151404c).
- TREJO CRUZ, Y., OME BARAHONA, A., & RESTREPO LIZCANO, J. J. (2016). La extrafiscalidad con fines ambientales en el impuesto al consumo en Colombia: IVA. *Revista Academia & Derecho*, 7 (12), 185-212.
- VALENCIA MADRID, H. (2008). Parte II. Derecho tributario. En *Fundamentos de derecho comercial, tributario y contable* (págs. 247-313). Bogotá D.C., Colombia: McGraw-Hill.

