

Desafíos de la tributación internacional para responder a las necesidades que emergen del comercio electrónico

Challenges of the International Taxation to Respond to the Needs that Emerge from Electronic Trade

Joaquín Pablo Sierra Arias¹
Carlos Martínez Carrascal²
Sonia Ethel Durán³
Rafael Castro Zapata⁴

Cómo citar/ How to cite: Sierra, J., Martínez, C., Durán, S. & Castro, R. (2021). Desafíos de la tributación internacional para responder a las necesidades que emergen del comercio electrónico *Revista Saber, Ciencia y Libertad*, 16(1), 177 – 188. <https://doi.org/10.18041/2382-3240/saber.2021v16n1.7526>

Resumen

El presente estudio tuvo como objetivo conocer los desafíos de la tributación internacional para responder a las necesidades que emergen del comercio electrónico. En este contexto, se ejecutó una investigación de tipo descriptivo y analítico, con un diseño bibliográfico, documental y cualitativo, teniendo en cuenta que se utilizó el documento como materia prima para recopilar toda la información requerida. Para la recolección de la información se empleó la técnica de la revisión documental y el fichaje de reseñas, utilizando los métodos de interpretación de contenido para expresar los resultados. Estos indican que el mayor debate está en la forma de establecer y determinar el tributo relacionado con el comercio electrónico, punto en el que inicia la divergencia en virtud del conflicto de intereses que emana en el contexto internacional. Asimismo, la idea es converger en un criterio que determine la imposición tributaria, donde tanto los países del primer mundo y los países en desarrollo sean beneficiados. Los procesos de tributación internacional deben orientarse a dar respuesta efectiva para poder hacer frente a las líneas de acción que el comercio electrónico ha traído a las organizaciones colombianas.

Palabras clave

Tributación internacional, impuestos, evasión, comercio electrónico.

Fecha de recepción: 28 de septiembre de 2020
Fecha de evaluación: 20 de octubre de 2020
Fecha de aceptación: 28 de diciembre de 2020

Este es un artículo Open Access bajo la licencia BY-NC-SA
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)
Published by Universidad Libre



1 Contador público. Magister en tributación. Docente de pregrado Programa de Contaduría, Universidad Libre Seccional Cartagena Colombia. Docente de post grado Universidad tecnológica de Bolívar- Universidad san buenaventura, sede Cartagena, profesional en ejercicio. Investigador Asociado, adscrito al grupo de investigación Ciencia libre de la universidad libre, Cartagena. Correo electrónico: pablosierra07@gmail.com. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-9601-9085>

2 Contador público. Magister en tributación. Docente de pregrado Programa de Contaduría, Universidad Libre Seccional Cartagena Colombia. Adscrito al grupo de investigación Ciencia libre de la universidad libre, Cartagena. Correo electrónico: camaca2005@gmail.com. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-5193-7341>

3 Socióloga. Dra. en ciencias gerenciales. Docente investigador senior categorizado por Colciencias. Adscrita al grupo de investigación Grupo de estudio diabetes, enfermedades metabólicas y cardiovasculares. Universidad Metropolitana Barranquilla Colombia. Correo electrónico: soniaduran547@hotmail.com ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-0876-7850>

4 Contador público, Magister en tributación. Certificado en NIIF por el ICAEW, certificado en NIAS. Docente Universidad del Atlántico, Colombia. Consultor privado en procesos tributarios y contables. Correo electrónico: areconsultoria@gmail.com. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4408-1140>

Abstract

The purpose of this study was to understand the challenges of international taxation to respond to the emerging needs of e-commerce. In this context, descriptive and analytical research was carried out, with a bibliographic, documentary, and qualitative design, considering that documents were used as raw material to collect all the information required. The technique of documentary revision and review checking was used for the collection of information, using the methods of content interpretation to express the results. These indicate that the greatest discussion is in the way of establishing and determining the tax related to electronic commerce, the point at which begins the divergence based on the conflict of interest emanating in the international context. The idea is also to converge on a criterion that determines taxation, with which both first-world and developing countries can benefit. International taxation processes must be aimed at providing an effective response to deal with the lines of action that e-commerce has brought to Colombian organizations.

Keywords

International taxation, taxes, evasion, e-commerce.

Introducción.

El comercio electrónico ha ido cobrando importancia en América latina y en Colombia, concibiéndose como una tendencia de crecimiento permanente, la misa ha ido configurándose hacia la generación de progreso en diferentes áreas que se generan en las organizaciones y en todos los estamentos del país. Dicho crecimiento requiere de una respuesta por parte del ordenamiento jurídico para fundamentar la tributación y su procedimiento, con los mismos principios que se aplican en el comercio tradicional a fin de que el sistema impositivo en materia de impuesto no resulte injusto ni discriminatorio.

Este contexto ha ido respaldando el surgimiento de una perspectiva desfavorable en algunas acciones del mundo, ocasionado por la falta o insuficiencia de reglamentos reguladores para el comercio electrónico, ello ha ido creando preocupaciones al respecto por parte de estos países, como pueden ser la validez legal de contratos, transacciones, o facturas electrónicas; además, la protección que tanto empresarios y consumidores puedan recibir en al incursionar en el mercado electrónico, puesto que se requiere normatividad jurídica, que estipule la seguridad que personas naturales o jurídicas al ejecutar este tipo de transacciones

puedan resguardarse, por tanto otro elemento de incertidumbre serían los impuestos que se generen a partir de esas operaciones y que estipule la justa tributación de acuerdo a la transacción efectuada.

Bajo este nuevo escenario surge la diatriba que existe respecto a la tributación internacional, teniendo en cuenta la importancia que tiene el comercio electrónico, que para Martínez y Sierra (2018), consideran que, en estos tiempos y la imperiosa necesidad de modernizar los negocios en sus distintas áreas y oficios, para lograr que las empresas participen del comercio electrónico y así evitar un desplazamiento del producto nacional por empresas extranjeras.

Indudablemente que el auge de la globalización ha fomentado actualmente un crecimiento económico entre las naciones, incitado por el constante crecimiento del flujo de bienes, servicios y capitales, además apoyado por la veloz expansión de tecnología e información, de este modo las naciones se encuentran en busca de mejores oportunidades para intervenir en el mercado global, con miras al constante desarrollo de diversas líneas estructurales.

Asimismo, Martínez y Sierra (2018), consideran que, como resultado de dicha globalización, se ha perfilado un auge en el intercambio

comercial, el crecimiento económico, el desarrollo tecnológico, de infraestructura, entre otros, ello ocasionado por la demanda de bienes y servicios, y las necesidades de las sociedades en general. Bajo este contexto, los empresarios comienzan a entender como poder navegar en este proceso puesto que existe la línea de la doble tributación internacional, en virtud de la existencia o no de convenios de doble imposición suscritos por los países.

En este orden de ideas, se hace referencia a la entrada en vigencia de los decretos que reglamentan la Ley 1314 de 2009 o ley de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera y aseguramiento de la información, a lo cual Castro y Tamara (2019) manifiestan que está orientado a un proceso donde las normas que se expidan conformen un sistema contable único de alta calidad, comprensible, con el sentido que los estados financieros o informes contables, ofrezcan información financiera clara, comparable, comprensible, confiable, transparente, pertinente, útil para el momento de toma de decisiones económicas por parte del gobierno, funcionarios públicos, propietarios y empleados de las empresas, además de aquellos inversionistas potenciales o actuales, y otras partes también interesadas, en busca de optimizar la competitividad, la productividad, y el fluido desenvolvimiento de las diversas actividades empresariales de personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras que se encuentren dentro de negociaciones por el medio electrónico.

Según Sarduy y Rosado (2018), los ciudadanos de un Estado se hallan expuestos a los efectos de los impuestos internacionales cuando son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciben, ya sean originados en el Estado en cuestión o en terceros Estados bajo el principio de rentas mundiales. Estos últimos someterán a tributación las rentas producidas en su territorio y, consecuentemente, los contribuyentes serán objeto de imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera, las cuales

también estarán gravadas en los países en que se generaron, situación que provoca una doble tributación.

En otros contextos, Castro y Mercado (2017), manifiestan que con el objetivo de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, consideran que el papel del Estado está dirigiendo sus esfuerzos al proceso de convergencia de tales normas de contabilidad de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios, tales como son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). El Estado Colombiano pretende así modernizar el lenguaje financiero dejando a un lado las prácticas contables tradicionales, tales como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia contemplados en el Decreto 2649 de 1993.

Dentro de este marco, las circunstancias anteriores han provocado inseguridad jurídica en el entorno empresarial, dado que a pesar de que los conceptos son económicos, surge desde el espíritu jurídico que la tributación internacional plantea. Evidentemente que desde las acciones del comercio electrónico han germinado dificultades para cumplir con las obligaciones tributarias de orden formal o sustancial trayendo como efecto colateral que las empresas sean objeto de sanciones contempladas en el ordenamiento tributario colombiano, causando ciertos traumatismos como se evidencia en los casos llevados a pleito por vía gubernativa como por la vía contenciosa administrativa, impidiendo en algunos casos que se desaprovechen la oportunidades que brinda el medio y las fortalezas que ofrecen este tipo comercio.

En este orden de ideas, las principales complicaciones que implícitamente se presentan en el comercio electrónico y que afectan de manera directa a la tributación, parten de las mis-

mas normativas clásicas aplicadas en materia de jurisdicción tributaria, donde fundamentan conceptos que involucran la presencia física en un específico lugar geográfico, por ejemplo, el espacio donde se almacenan bienes para su posterior suministro, o la residencia del contribuyente, o el lugar donde se adquiere o utiliza un bien o servicio.

Para Pava (2018, citando a Guerrero 2006), el comercio electrónico no es imprescindible la existencia de un lugar físico o tener una infraestructura física, lo que para las administraciones tributarias y para los Estados, determinar sus derechos de jurisdicción a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio resultan ser muy difícil, para hallar u obligar al sujeto pasivo a cumplir con la obligación tributaria; lo que puede generar doble imposición o simplemente que la operación no se encuentre gravada.

Por otra parte, uno de los problemas más relevantes, que surgen del comercio electrónico, es la alta evasión que esta puede producir, Konortoff (2002), manifiesta que la no identificación de las partes no solo trae problemas fiscales, también los consumidores son perjudicados por conductas deshonestas de los proveedores de comercio electrónico lo que ha aumentado los reclamos telefónicos de los consumidores por productos y servicios solicitados en Internet.

Siguiendo lo anterior, se genera la complicación de calificar las operaciones y rentas obtenidas, o, dicho de otra forma, la manera bajo la cual se impondrán las operaciones, si estas se trataran como cánones, regalías o beneficios empresariales, lo cual deberá depender de si estas son entregas de bienes o servicios. Igualmente, se haya la problemática de identificar y localizar las partes que interceden en estas transacciones, lo que incrementa el problema de conocer con certeza la jurisdicción, domicilio donde se obtiene la renta. Esto último desprende de la complicación de los países de ejercer su potestad tributaria.

Para finalizar, utilizar tecnologías de punta en el comercio electrónico, como en el caso de Intranets, en las empresas multinacionales y grupos de empresas, genera el incremento del uso de precios de transferencia entre éstas, por lo que se complica el control y tributación debidos. Asimismo, las operaciones y transacciones realizadas a través de la red y, además, con factura electrónica que respaldan la transacción misma, son más grandes cada vez, de manera que las personas jurídicas o naturales encuentran comerciar por medios electrónicos con especial atracción, a partir de las debido a que presentan diversas ventajas y oportunidades.

No obstante, sin distinción del criterio de conexión que adopte un determinado Estado, lo que se puede llamar comercio nacional pasa a ser comercio internacional, por ello se destaca la continua búsqueda de las organizaciones que se implementen criterios homogéneos en la tributación internacional, a efectos de adoptar una política de imposición justa y equitativa.

En el mismo orden de ideas, Meraz (2007), enuncia en su tesis doctoral que el comercio electrónico es una consecuencia de la moderna sociedad de la información y del uso de la informática, sin embargo, su empleo no es uniforme en todos los países ni tampoco existe información suficiente que demuestre o acredite que dicho tipo de comercialización esté plenamente consolidado y posicionado en todas partes del mundo ni que tenga un marco jurídico amplio que comprenda y regule sus diversas formas y acciones.

Dentro de estas perspectivas, (Hadzhieva, 2016), considera que una de las situaciones más relevantes que se presenta entorno al comercio electrónico, es que los sujetos pasivos de derecho tributario y en especial las multinacionales se han visto altamente beneficiados por la posibilidad de proveer bienes y servicios a un espectro más amplio de clientes por medio de la web. Sin embargo, muchas veces estas actividades comerciales digitales se realizan en

países donde los sujetos pasivos no cuentan con presencia física o legal.

En muchos casos la determinación de la residencia del contribuyente es indeterminada debido a la existencia de tecnologías de encriptado o uso inalámbrico de servidores que permiten actuar de manera anónima en la web, sin embargo, sustentados en los convenios de colaboración para consolidar la tributación internacional, en varios países donde se está trabajando con la facturación electrónica se ha visto una considerable disminución de la evasión tributaria, aumentando la transparencia, fortaleciendo el gobierno corporativo y por lo tanto mejorando en gran medida la economía nacional.

Cabe destacar que Pérez, Hoyos, Álzate, & Arroyave, (2019), manifiestan que el fenómeno de la doble tributación es universal y se agudiza en la medida en que las economías se integran, en el marco de la denominada “globalización”, a través del cual las naciones integran sus actividades y recursos, en procura del mutuo desarrollo social. Lo que ha conllevado a que los Estados se vean obligados a prestar especial atención a la doble tributación, e incluyan en sus políticas de desarrollo programas de evaluación y adopción de instrumentos tributarios, que sean procedentes como incentivos para atraer nuevas inversiones; pues bien, el fenómeno de la doble tributación no sólo afecta al contribuyente (Inversionistas extranjeros y/o empresarios Nacionales) que además afecta a los mismos Estados, por factores que se enumeraran más adelante y que apuntan al detrimento del ingreso fiscal del Estado.

Según Herrera, Rodríguez y Arrieta (2010), Colombia no contaba para ese momento con disposiciones de carácter general que eliminen la doble tributación internacional, pero sí se cuenta con un Estatuto Tributario que contiene reglas de tributación internacional para evitar la doble tributación y que permita disminuir la carga impositiva tanto para las personas naturales como para las jurídicas.

No obstante, en Colombia, en la actualidad se está trabajando en este proceso, por lo cual el gobierno nacional ha determinado que sería de obligatorio cumplimiento **a partir del primero de enero de 2019**, la factura electrónica en el país, en virtud de que en los próximos años la factura electrónica sea parte de la cultura tributaria colombiana y responder a las necesidades internacionales.

Tributación internacional tendencias emergentes.

Para destacar elementos y características de la tributación se cita a Espinoza, (2014), quien manifiesta que sustentados en los sistemas jurídicos internos y la soberanía, todos los países tienen la potestad de crear o fijar varios tipos de impuestos para financiar sus inversiones y gastos, destacando que para propósitos internos, hacen uso de aquellos que gravan la renta mundial, es decir, los ingresos que se han obtenido en el territorio nacional o en cualquier otro o los que gravan la renta en función de la fuente territorial, o sea, los que se hayan generado solamente dentro del país al que pertenece el contribuyente.

Sostiene desde el punto de vista jurídico, que a nivel mundial se maneja un concepto muy preciso de doble imposición internacional, en razón de la existencia de posibles coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica y a la particularidad de que el sujeto pasivo debe ser jurídicamente idéntico, por lo cual la doble imposición internacional es el gravamen de una capacidad económica en varios Estados, de la que resulta un gravamen superior al soportado por esa capacidad cuando solo es objeto de gravamen en un Estado.

Dentro de este marco, Peragón (2013), asume que en cualquier momento en que se desarrollen transacciones internacionales de servicios, las empresas o personas naturales que los prestan pueden ser sujetos de la doble tributa-

ción. La coexistencia de más sistemas fiscales complementarios o competidores podría originar la doble o triple tributación fiscal.

En otro orden de ideas, López (1962:22), consideró que la doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. El autor sugirió para el momento que surgía un conflicto entre dos países si ellos contemplaran como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia.

Por otro lado, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E., 2010), enuncio que la doble imposición jurídica internacional se concebía como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Considerando la tributación de un mismo contribuyente desde una perspectiva global, no resulta insólito hallar operaciones en las que, una vez traspasada la frontera nacional, afloran rentas que quedan sujetas a impuestos de dos Estados diferentes.

Mientras Espinoza (2014), afirma que ninguna empresa o persona en estas circunstancias se va a sentir motivada a continuar realizando transacciones de servicios internacionales. Así se destaca que el fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, orientados en gravar tanto la renta que se da en su territorio, como también la renta de origen externo. Su-
brayando que, sustentados en el sistema de la territorialidad, el país grava sólo la renta que se origina dentro de sus fronteras; pero asumiendo

el sistema de renta mundial, un país obtiene el derecho a gravar la renta que se origina dentro de sus fronteras, y la renta que tienen sus residentes alrededor del mundo. Es decir, el país mantiene un derecho de gravar más amplio, lo que necesariamente produce la posibilidad de la doble tributación internacional.

Comercio electrónico. Era digital.

Según documento de la OCDE (2013), inicialmente, el comercio electrónico estaba limitado a las grandes corporaciones de sectores específicos que podían asumir los costos necesarios para el despliegue de redes de comunicaciones y el uso de EDI. En los últimos 20 años los beneficios del comercio electrónico se han extendido a las firmas con presencia en internet

Doctrinalmente, de conformidad con Matéu de Ros, (2000), Citado por Nieto (2015), el comercio electrónico constituye un fenómeno jurídico y se concibe como la oferta y la contratación electrónica de productos y servicios a través de dos o más ordenadores o terminales informáticos conectados a través de una línea de comunicación dentro del entorno de red abierta que constituye Internet. Representa un fenómeno en plena expansión con votos de crecimiento extraordinario en número de conexiones, clientes y operaciones post-venta).

Asimismo, la Comisión Europea (1997), definió el comercio electrónico como cualquier actividad que involucre a empresas que interactúan y hacen negocios por medios electrónicos, bien con clientes, bien entre ellas, o bien con la administración. Se incluye el pedido y pago electrónico y on-line de bienes que se envían por correo u otro servicio de mensajería, así como el envío on-line de servicios como publicaciones, software e información. Así mismo, se incluyen actividades como diseño e ingeniería cooperativa, marketing, comercio compartido, (subastas y servicios post venta)

Igualmente, la OCDE (2009), modificando la definición dada en 2001, definió el comercio electrónico como cualquier transacción para la venta de bienes o servicios efectuada sobre redes de computadores por medio de métodos específicamente diseñados con el propósito de recibir o procesar pedidos. El pago y la entrega de los bienes o servicios no necesariamente deben ocurrir en línea.

En Colombia, se consagra en la Ley 527 de 1999 en su artículo 2, considera que el *Comercio electrónico*: 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.

Resaltando dentro de este concepto que las relaciones comerciales comprenden, las siguientes operaciones (sin tener que limitarse a ninguna de ellas): toda operación de representación o mandato comercial; toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; de leasing; de factoring; de construcción de obras; de consultoría; de seguros; de ingeniería; de inversión; de financiación de banca; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de concesión de licencias; de empresa conjunta y de otras formas de cooperación industrial o comercial; entre otros.

De esta forma, la OCDE y demás autoridades tributarias recientemente han trabajado con intensidad en busca de disminuir la incertidumbre que aborda el modo como se tratará el comercio electrónico desde una óptica básicamente impositiva, y procurando en su mayor medida el poder aclarar los posibles riesgos e identificar las diversas oportunidades que el mercado digital provee.

Metodología.

En el contexto que se desarrolló este estudio, se concreta que es una investi-

gación del tipo descriptivo, con corte documental bibliográfico, se orientó a conocer los desafíos de la tributación internacional para responder a las necesidades que emergen del comercio electrónico, buscando describir la teoría y situaciones asociada a las categorías. Además, esta investigación es cualitativa, toda vez que se revisan, describen y concretan lineamientos de la tributación internacional y el comercio electrónico.

Teniendo en cuenta que la investigación está fundamentada en la obtención de datos cuyas fuentes son documentos escritos, se indica que esta es documental, por lo cual se cita a Arias (2012), quien sostiene que la investigación documental, es un proceso que se sustenta en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos.

Se considera bajo el lineamiento del diseño bibliográfico, dado que del diseño hace parte la recolección de datos y de acuerdo al origen de la fuente se deduce que esta investigación tiene un diseño bibliográfico con carácter no experimental, formulando el proceso documental-bibliográfica, toda vez que analiza información escrita y su desarrollo se sustentó en la revisión bibliográfica de innumerables documentos. Para realizar el análisis de contenido, se inicia con el análisis ordenado, coherente y lógico del problema de investigación, observa y registra los hechos, analiza y establece la tendencia del investigador.

En otro sentido, como la técnica de recolección de información se utiliza la observación por encuesta, dado que comprende la revisión de los documentos fuentes relativas al tema en estudio, que, por tener un carácter teórico, documental-jurídico, utiliza una serie de procedi-

mientos para la recolección de la información cuyas fuentes son los documentos, sobre la cual se ejecutó el análisis.

Se realizó un análisis minucioso y pormenorizado de los documentos bases de la investigación conformados por normas jurídicas y textos con el propósito de conseguir un resultado confiable, que mediante este análisis e interpretación de contenido le permita al investigador dimensionar los documentos utilizados y poder evaluar su originalidad, veracidad y validez. Dentro de este marco, para el análisis e interpretación de la información presente estudio, se aplicaron las técnicas de análisis de contenido y el análisis documental.

Resultados.

En cuanto a los desafíos que tiene la tributación internacional para responder a las necesidades que emergen del comercio electrónico, se determina que la principal dificultad que puede surgir del comercio electrónico, se refiere al aspecto fiscal sustentado en el hecho de que se hace imposible en algunos casos determinar el lugar donde se entiende realizada la operación y de esta forma establecer si se encuentra gravada o no.

Es así como para esto se tiene como premisa el concepto de establecimiento permanente, el mismo acogido por la OCDE y por autoridades de Estados Unidos y la Unión Europea, para poder analizar dicho proceso. entre otros. En Colombia en su lugar determina el concepto de ingreso de fuente nacional establecido en el artículo 43 del estatuto tributario.

Se considera así, que el comercio electrónico, está ahora mismo en una fase inicial de desarrollo, el cual ha venido evolucionando de forma firme y continua. Comienza desde este concepto a emerger diferentes problemas que envuelven la tributación, destacando como factor relevante la baja en el nivel de recaudación que están sufriendo las Administraciones tribu-

tarias, debido a los problemas de valoración de las rentas obtenidas, y además de las operaciones de compra venta ejecutadas a través del comercio electrónico.

Para Calderón (2003), la situación se hace compleja, en virtud de las dificultades para la localización de actividades comerciales en un entorno telemático, pero además a los procesos de control, que deben ser ejecutados por las instituciones responsables de los recaudos, en el seguimiento de las transacciones comerciales electrónicas. Con el fin de combatir contra el fraude tributario, estipulado como evasión y elusión fiscal.

En este sentido, continuando con Calderón (2003, se estima que los desafíos principales que podrían estar prevaleciendo en el marco de la tributación internacional son las siguientes:

1. Aumentar los CDI con todos los países para eliminar o aminorar la doble tributación internacional.
2. Facilitar el intercambio de bienes y servicios y la circulación de capitales.
3. Dejar de gravar con un mismo impuesto varias veces un mismo ingreso,
4. Flexibilización de las normas internas de cada país y de Colombia en particular
5. Clarificar más la tributación internacional para que evitar frenar la inversión extranjera
6. Aplicar el principio de neutralidad
7. Aplicar de mejor forma el principio de soberanía de la nación
8. Dar mejor uso a los descuentos tributarios por los impuestos pagados en el exterior

Los anteriores elementos, están también enfocados en la posibilidad de generar un impuesto específico sobre el comercio digital, el también denominado bit tax, se considera un tributo de difícil recaudación, debido a que el sujeto pasivo es el usuario de Internet, mientras los retenedores serían los servidores y, por último, la base imponible la cual estaría cons-

tituida por el número específico de bits usados en cada una de las transacciones (o transmisión telemática).

De acuerdo los requisitos que establece la OCDE para gravar las rentas obtenidas por un establecimiento permanente en el país de la fuente deben ser tres:



Figura 1. Requisitos para gravar las rentas.
Fuente: Calderón (2003).

En consecuencia, Calderón (2003), manifiesta que en el ámbito del comercio electrónico la determinación o existencia de un establecimiento permanente no es tan sencilla, sobre todo en lo que se refiere al cumplimiento del primer requisito: existencia de una sede de negocios como un lugar físico. Lo cual afecta el cumplimiento de los tributos y refuerza la evasión y la elusión fiscal.

De acuerdo con lo planteado, para dar respuesta a los procesos que surgen del auge del comercio electrónico, y a la par de establecer controles, los gobiernos requieren establecer mecanismos, multilaterales, entendidos estos como aquellos que van en vía de tratados de doble tributación, así como los unilaterales, vinculados a la normatividad interna de cada país, de tal manera que pueda esclarecerse quienes son los sujetos activos (quien tiene derecho al recaudo del tributo), los sujetos pasivos (obligado al pago del tributo), y el hecho generador del tributo, en materia tributaria, de esta forma las empresas desempeñarían sus operaciones comerciales, sin tener que gravar doblemente por un mismo hecho.

A su vez se destaca que los sujetos pasivos pueden ser objeto de doble tributación, en este sentido, se resalta que, entre los países, los tra-

tados de doble tributación se conciben como acuerdos internacionales suscritos por diferentes países, los cuales buscan evitar que a sus residentes se les impute diversas obligaciones por un mismo hecho.

En consecuencia, tal y como se planteó en párrafos anteriores, estos gravámenes pueden ser multilaterales o bilaterales y pueden recaer sobre reglas de interpretación, estipulaciones normativas, entre otros acuerdos respecto de distintos impuestos que generalmente se realizan sobre el impuesto sobre la renta y el patrimonio.

Finalmente, los acuerdos, podrían promoverse de manera parcial, orientado a cubrir determinados sectores económicos, haciendo exclusión de algunos sectores de la sociedad, de esta manera estimular dichos mercados de manera específica.

Conclusiones

De acuerdo al estudio realizado, se considera que el comercio electrónico ha generado una dinámica para realizar operaciones comerciales, concibiendo una problemática para adaptar y asumir los procesos que puedan responder a la tributación internacional. Dentro de estas perspectivas, se debe considerar la importancia que

ha ido adquiriendo el comercio electrónico en los últimos años, tanto en Colombia como a nivel mundial, tomando como soporte la globalización y la ruptura de las fronteras informáticas, cuyos lineamientos han permitido trascender a nivel regional todos los cambios estipulados en las normas tributarias colombianas. De tal manera de adoptar medidas encaminadas a armonizar las diferentes legislaciones y respaldar la tributación internacional.

A este respecto, en la tributación internacional y su referencia al comercio electrónico, existen los Convenios de Doble Imposición (CDI), evidenciándose como herramienta para impulsar los negocios internacionales que se llevan a cabo por internet. Como lo indican Barbosa & Oundjian (2009, p. 19): “El término doble imposición internacional corresponde a la aplicación por parte de dos o más Estados de impuestos idénticos o semejantes con respecto al mismo concepto o presupuesto de hecho imponible, en virtud de una misma causa, por la totalidad o parte de su importe, y por un mismo periodo de tiempo”.

Reseñando a Castro y Mercado (2017), las causas frecuentes de la doble imposición jurídica internacional es la resultante del ejercicio simultáneo de la jurisdicción fiscal por parte de un Estado (país fuente), donde la ganancia se genera, y del Estado de la residencia. En consecuencia, en Colombia, se ha seguido el modelo

establecido por las Naciones Unidas para el Comercio Electrónico, por lo cual hace más de 20 años se alinea al e-commerce, promulgando, la ley 527 de 1999; que dotó de fundamento jurídico a las transacciones comerciales realizadas por medios electrónicos y otorgó fuerza probatoria a los mensajes de datos.

En este orden de ideas, el proceso de asociarse permite constituir de manera jurídica y probatoria, diferentes percepciones que hacen parte del Comercio Electrónico, tales como firma digital, mensajes de datos, así como otros aspectos de alta relevancia entre otros. Es así como en el régimen legal y probatorio interno, se busca alinear los procesos de tributación internacional y comercio electrónico logrando así estar acorde con las tendencias del derecho internacional privado, lo que favorece la implicancia de los organismos fiscalizadores de los procesos tributarios, dado que se abrió paso a la creación de entidades certificadoras y en general a entidades que han favorecido y permitido el desarrollo del Comercio Electrónico.

En consecuencia, los desafíos que tiene la tributación internacional para responder a los requerimientos del comercio electrónico, se cuenta con entidades certificadoras nacionales, con apoyo de entidades internacionales para aportar seguridad jurídica a las operaciones y firmas digitales realizadas.

Referencias bibliográficas

- Arias, F. G. (2012). *El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica*. 5ta. Edición.
- Briceño, T., & Vergara, R. (1999). *Diccionario Técnico Tributario*. Bogotá, D.C.: Centro Interamericano Jurídico Financiero.
- Calderón Patier D. (2003). LA TRIBUTACIÓN DIRECTA INTERNACIONAL Y EL COMERCIO ELÉCTRÓNICO: PROBLEMÁTICA ACTUAL Y PERSPECTIVAS. In *Anales de economía aplicada 2003* (p. 198). Asociación Española de Economía Aplicada, ASEPELT
- Cámara Colombiana de Comercio Electrónico, C. C. C. E. (2016). *Estudio Observatorio de compra online—Segunda oleada, Colombia 2016*. Bogotá.
- Castro-Zapata, R., & Támara-Name, J. (2019). Los impuestos en el tratamiento contable y tributario de los contratos de colaboración. *Desarrollo Gerencial*, 11(2), 1-16. <https://doi.org/10.17081/dege.11.2.3139>

- Castro Zapata Rafael & Mercado José. (2017) tratamiento contable y tributario de los contratos de colaboración empresarial en Colombia. Trabajo de grado para optar título de magister en tributación. Facultad de ciencias económicas administrativas y contables, dirección de postgrado. Universidad Libre Seccional Barranquilla.
- Comisión de Regulación de Comunicaciones. (2017). Resolución CRC, 5111 de 2017.
- Recuperado de <https://www.crcom.gov.co/resoluciones/00005111.pdf>
- Díaz, V. (2001): *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales*, Ediciones Macchi, Buenos Aires.
- Espinosa Sepúlveda, Jorge (2014). Los sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes. *Derecho PUCP*, (72),203-222. [fecha de Consulta 1 de junio de 2020]. ISSN: 0251-3420. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=5336/533656137010>
- Freire, P., Gadotti, M., Guimarães, S., & Hernandez, I. (2017). *Pedagogía: diálogo y conflicto*. Centro de referencia de Paulo Freire. <http://beu.extension.unicen.edu.ar/xmlui/handle/123456789/230>
- Guerrero, N. L. (2006). *Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Postgrado en Ciencias Contables Mérida-Venezuela* (Doctoral dissertation, Universidad de Los Andes). <http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Especialidad/Neybe%20Guerrero/P%C3%A1ginas%20Preliminares.pdf>
- Hadzhieva, E. (2016). Tax Challenges in the Digital Economy. *European Parliament, IP/A/TAXE2/2016-04*.
- Hernández, Fernández y Baptista (2014) *Metodología de la investigación* McGraw-Hill / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
- Herrera Tapias, B., Rodríguez Rivera, L., & Arrieta Solano, W. (2011). Colombia frente a los convenios de la doble tributación internacional. *Diálogos De Derecho Y Política*, (5), 219-240. Recuperado a partir de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/derypol/article/view/7898>
- Konortoff, C. (2002), *Tributación en el comercio electrónico*, Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudios de Posgrado http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tps/1502-0250_KonortoffCA.pdf
- Ley 527 de agosto 18 de 1999. “Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.”
- López, I. (1962). *Principios de derecho tributario*. Lerner.
- Martínez, C y Sierra Joaquín Pablo. (2018), *Implicaciones del comercio electrónico con relación a la evasión de impuesto de renta en Colombia*. Trabajo de grado para optar al título de Magister en Tributación, en la Universidad Libre seccional Barranquilla. 241.p
- Meraz Espinoza, A. I. (2007). *Aspecto jurídico del comercio electrónico, como comercio transnacional*. Universidad Complutense de Madrid, Servicio de Publicaciones.
- Nieto Melgarejo, P. (2016). El comercio electrónico y la contratación electrónica: Bases del mercado virtual. *Foro Jurídico*, (15), 54-76. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/19835>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2015). *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Paris, Francia: The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies.

- OCDE. (2013). Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth: Mapping the Policy Issues Raised by “Big Data”. París: OECD Digital Economy Papers. (222), 1-43.
- Paiño, A. (2016). ¿Hacia dónde va el comercio electrónico en Colombia? *Ploutos*, 4(1), 17-24. Recuperado a partir de <https://journal.ean.edu.co/index.php/plou/article/view/1371>
- Pava Ramírez, Judith, Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del Iva en la prestación transfronteriza de servicios (Principle of Destination: Reach of the Vat Collection Mechanisms in Cross-Border Provision of Services) (December 4, 2018). *Revista Derecho Fiscal* N° 13, julio-diciembre 2018. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3295962>
- Peragón, L. (2013): *Estudio exploratorio sobre el impacto de los convenios de doble imposición para atraer la inversión extranjera directa: el caso de América Latina*, Agencia Alemana de Cooperación Técnica (GIZ), Eschborn.
- Pérez, F. A. G., Hoyos, D. A., Alzate, M. A. H., & Arroyave, L. M. A. (2019). Impacto del comercio electrónico en las redes sociales sobre la decisión de compra en ciudadanos asentados en el Valle de Aburrá. *RHS: Revista Humanismo y Sociedad*, 7(2), 26-40.
- Piza, J; Insignares, R; Muñoz, G; Zornoza, G y Medina, A. (2015). La obligación tributaria y sus elementos constitucionales-Editado por publicaciones Universidad Externado de Colombia-1ª. Edición. Colombia.
- República de Colombia. Congreso de la República (1991). Constitución Política de Colombia. Bogotá: Asamblea Nacional Constituyente.
- República de Colombia. Congreso de la República (1999). Ley 527 de 1999. Bogotá.
- Rincón-Vieda, P. A., & Silva-Plazas, J. A. (2017). Mipymes de Garzón ingresan al negocio del comercio electrónico. *Revista De Investigaciones Agroempresariales*, 2, 92-104. <https://doi.org/10.23850/25004468.838>
- Sanabria Díaz, V. L., Torres Ramírez, L. A., & López Posada, L. M. (2016). Comercio electrónico y nivel de ventas en las Mipymes del sector comercio, industria y servicios de Ibagué. *Revista EAN*, (80), 132-154.
- http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0120-81602016000100010
- Sarduy González, Mariuska, & Rosado Haro, Alberto Santiago. (2018). La doble tributación internacional: características y consecuencias. *Cofin Habana*, 12(2), 295-305. Recuperado en 01 de junio de 2020, de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200021&lng=es&tlng=es
- Villagra, A. (2013): *La red de convenios para evitar la doble imposición suscrita por los países de Sudamérica*, Fiscalidad Internacional, Ediciones CEF, Madrid.