

**ASPECTOS GENERALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y SUS
EFECTOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO DE RENTA Y LOS DEBERES
TRIBUTARIOS EN COLOMBIA**

ARTURO ATUESTA MENESES

ANDREA VELÁSQUEZ REBEIZ

DIRECTOR

JUAN CARLOS GALLEGO GARCÍA

UNIVERSIDAD DE LA SABANA

FACULTAD DE DERECHO

CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIO- JURÍDICAS

FEBRERO DE 2004

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES	5
1. INTRODUCCIÓN	5
2. COMERCIO ELECTRÓNICO	6
2.1 CLASIFICACIÓN	10
2.2 REGULACIÓN COLOMBIANA: LEY 527 DE 1999...	13
2.2.1 AMBITO DE APLICACIÓN	14
2.2.2 EQUIVALENTES FUNCIONALES	15
2.2.3 DEFINICIONES	16
2.2.4 ADMISIBILIDAD Y FUERZA PROBATORIA	21
2.2.5 CRITERIOS PROBATORIOS	25
2.2.6 ATRIBUTOS JURÍDICOS DE UNA FIRMA	
DIGITAL.	26
2.2.7 TÉRMINO DE CONSERVACIÓN DE LOS	
REGISTROS	27
2.2.8 LUGAR DE ENVÍO Y RECEPCIÓN DE	
MENSAJES	
2.2.9. ENTIDADES DE CERTIFICACIÓN.	28
3. ESTRUCTURA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	35
4. CATEGORÍA DE COMERCIO ELECTRÓNICO	38
CAPÍTULO II. ASPECTOS TRIBUTARIOS Y COMERCIO ELECTRÓNICO A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL	37
1. PROBLEMAS TRIBUTARIOS POR EL EMPLEO DE	
INTERNET Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO	39
1.1 UBICACIÓN GEOGRÁFICA DE LA ACTIVIDAD	
GRAVADA	
1.2 DISMINUCIÓN DE LOS RECAUDOS TRIBUTARIOS DE LOS PAÍSES Y LOS PROBLEMAS DE CONTROL	41
1.3 CALSIFICACIÓN DE LAS VENTAS OBTENIDAS Y DE LAS VENTAS REALIZADAS	44
1.4 DIFICULATAD DE LA LOCALIZACIÓN ESPACIAL DE LAS ACTIVIDADES	48
1.5 INSUFICIENCIA DE LOS CRTERIOS TRIBUTARIOS ACTUALES ANTE LA REALIDAD VIRTUAL...	52
2. ASPECTOS CONCRETOS HACIA POSIBLES SOLUCIONES	53
2.1 INICIATIVA DE ESTADOS UNIDOS	54
2.2 TRABAJO Y RECOMENDACIONES DE	

LA OCDE	57
2.3 CONSIDERACIONES DE LA UNIÓN EUROPEA.....	63
2.4 OPINIÓN DE LA DOCTRINA COLOMBIANA.....	65
2.4.1 DOCTRINA PRIVADA NACIONAL	68
2.4.2 DOCTRINA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.	
CAPÍTULO III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LOS DEBERES TRIBUTARIOS EN COLOMBIA	69
1. INTRODUCCIÓN	69
2. IMPUESTOS EN GENERAL	70
2.1.1 SUJETOS PASIVOS	71
2.1.2 EL HECHO GENERADOR.....	72
2.1.2.1 ELEMENTOS OBJETIVOS	73
2.1.2.2 ELEMENTOS SUBJETIVOS	73
2.1.2.3 ELEMENTOS TEMPORALES	
2.1.2.4 ELEMENTOS ESPACIALES	74
2.1.2.4.1 TERRITORIALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA	74
2.1.4.1.1 DOMICILIO	75
2.1.4.1.2 RESIDENCIA	77
2.2 HECHO GENERADOR EN EL IMPUESTO SOBRE RENTA	78
3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	81
3.1 COMERCIO ELECTRÓNICO Y LA LEY 863 DE 2003	86
4. POSICIÓN DOCTRINARIA OFICIAL RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS OPE- RACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO	88
5. DEBERES TRIBUTARIOS	92
5.1 DEBERES APLICADOS AL COMERCIO ELECTRÓNICO	94
CONCLUSIONES	99
BIBLIOGRAFÍA	102

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la tecnología en la actividad mercantil ha traído grandes ventajas, pero también, ha ocasionado problemas en el orden social. El comercio electrónico es uno de esos avances, y el uso Internet, quizá el más importante. A través suyo, se abre una posibilidad inmensa para expandir el comercio de una forma competitiva en los mercados globales.

Una de esas preocupaciones es la actividad tributaria. “La realidad económica derivada del comercio electrónico no puede ser ajena a las finalidades propias de los tributos y sus efectos en las economías de los países, bien sabido es que una de las más importantes fuentes de financiación de un Estado son los tributos”.¹

En ese sentido, la doctrina privada mundial y administrativa, representada en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y en Colombia por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, han abordado el tema, a partir de una pregunta: ¿el comercio electrónico es una realidad comercial distinta a la tradicional, o es sólo un medio alternativo de realizar las mismas actividades?. En la misma forma, y dependiendo de la respuesta que se haya dado a lo anterior, surgen entonces otras cuestiones, respecto de si existen vacíos legales para regular ésta nueva realidad,

¹ Buitrago Díaz, Esperanza. Comercio electrónico y tributación. En: Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 50. ICDT. Bogotá. 2000, pág. 93 y ss.

cuáles deberían ser los principios básicos para legislar respecto al comercio electrónico, y cómo se deberían aplicar las normas existentes cuando se habla de *e-bussines*².

En Colombia, siguiendo los planteamientos hechos por la CNUDMI³, se pretendió dar alguna luz respecto a la nueva realidad de los mensajes electrónicos, con la expedición de la Ley 527 de 1999, por medio de la cuál se definió y reglamentó el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y las firmas digitales, y adicionó lo relacionado a documentos de transporte y entidades encargadas de certificar las firmas digitales. Sin embargo, el tema no tuvo el desarrollo esperado, en parte por el avance continuo de la tecnología, que la norma no es capaz de reglamentar en su totalidad, al dejar de lado aspectos técnicos y dedicarse solo a dar los pasos iniciales de lo que puede ser el uso del comercio electrónico; su desarrollo normativo es pobre, teniendo presente que apenas si existe un decreto reglamentario, además de que hay un temor infundado al uso de nuevas tecnologías, en tanto y en cuanto se consideran inseguras por la generalidad de las personas, lo cual puede considerarse como la mayor dificultad para su desarrollo. Por último y como complemento de lo anterior, es evidente el vacío respecto a la aplicabilidad real de las nuevas tecnologías en los casos concretos, y en nuestro caso particular, para el derecho tributario.

² Comercio Electrónico.

³ Comisión de las Naciones Unidas para el Desarrollo del Derecho Mercantil

La justificación de éste trabajo radica en considerar que en los años venideros es predecible que la generación de riqueza va a estar vinculada más a la producción internacional de bienes intangibles, que a la producción de bienes tangibles; “ Si en el pasado los activos físicos fueron el principal valor para las compañías, hoy está claro que en el mundo globalizado los intangibles son la gran ventaja, porque son muy difíciles de replicar y porque mediante ellos, se maneja la relación con el cliente”⁴

En tal escenario, las estructuras tributarias actuales, que se han construido teniendo en cuenta una economía fundada en bienes corporales puede resultar ineficaz para gravar adecuadamente las operaciones internacionales de bienes y servicios incorporeales, lo cual puede afectar notablemente la capacidad de los estados nacionales para generar sus recursos a través de los tributos.

En el presente trabajo, pretendemos dar un vistazo general a lo que la doctrina ha considerado respecto a éstos asuntos, refiriéndonos especialmente a los problemas que ha traído la aplicación del comercio electrónico en el ámbito tributario, las respuestas que le han dado diversas autoridades y finalmente nos enfocaremos en el tratamiento del impuesto a la renta y los deberes tributarios frente al comercio electrónico, éstos últimos, impuestos en la Ley 633 de

⁴ Revista Dinero. Abril 5 de 2002, No. 154. Pág. 51.

2000 y a la última reforma tributaria la ley 863 de 2003.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

En éste capítulo, se pretende realizar un estudio general de lo que se entiende por comercio electrónico, y en especial, limitarlo al comercio electrónico que se realiza a través del Internet. En desarrollo de esto, se tendrán algunas definiciones de lo que la doctrina ha considerado que es el comercio electrónico, el esquema general de la ley de comercio electrónico de Colombia y la situación de ésta práctica en el mundo, a partir de un informe del gobierno de los Estados Unidos, que contiene una serie de propuestas para el desarrollo de la actividad.

1. Introducción

Internet como prototipo de una red abierta de comunicaciones ha propiciado el generalizado desarrollo de una nueva forma de hacer negocios que se ha denominado genéricamente como comercio electrónico o simplemente *e-commerce*.

Aquí ante todo es imprescindible desde un principio hacer distinción en que una cosa es el medio (la Internet como red de telecomunicación) y otro el objeto (la realización de operaciones comerciales) diferencia a la que se agrega

además las características y finalidad de aquella forma de comunicación, lo que obliga a concluir que Internet y comercio electrónico no resultan ser expresiones sinónimas.

2. El Comercio Electrónico

Es importante tener claro que se entiende por comercio electrónico, partiendo de las múltiples definiciones que ha otorgado la doctrina especializada en el tema.

“Comercio es toda aquella actividad que tenga por objeto o fin realizar una operación comercial, y es electrónico cuando ese comercio se lleva a cabo utilizando la herramienta electrónica de forma que tenga o pueda tener alguna influencia en la consecución del fin comercial, o en el resultado de la actividad que se está desarrollando.

El comercio electrónico supone la realización de actividades con un mercado contenido económico a través de medios electrónicos, si bien no se requiere que la utilización de dichos medios o herramientas electrónicas sea total puesto que basta con que los mismos tengan alguna influencia en la realización de la transacción comercial en cuestión”⁵.

Por su parte, la Organización Mundial del Comercio *entiende por la*

⁵ Davara & Davara Asesores Jurídicos. En www.davara.com/documentos/tablas/ecommerce

*expresión "comercio electrónico" la producción, distribución, comercialización, venta o entrega de bienes y servicios por medios electrónicos.*⁶ Ésta noción aparece como demasiado general a juicio de algunos, por englobar desde las transacciones por cajero automático hasta las compras en línea de bienes, por lo que ha sido reconducida para que solo comprenda el uso de redes informáticas con el fin de facilitar transacciones comerciales de producción distribución, venta y entrega de bienes y servicios de bienes en el mercado. Pero, aún adoptando ésta última noción restrictiva, el comercio electrónico se presenta con una cobertura demasiado vasta y también imprecisa.

Ante ésta dificultad, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha optado por referirse al comercio electrónico, como las transacciones comerciales basadas en el procesamiento y transmisión digitalizada de información, lo cual excluye textos sonidos e imágenes, realizadas mediante los diversos sistemas de red.⁷

Para la doctrina colombiana, el comercio electrónico es "el intercambio de información entre personas que da lugar a una relación comercial, consistente en la entrega en línea de bienes intangibles o en un pedido electrónico de bienes tangibles"⁸.

⁶ En www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/wkprog_s.htm

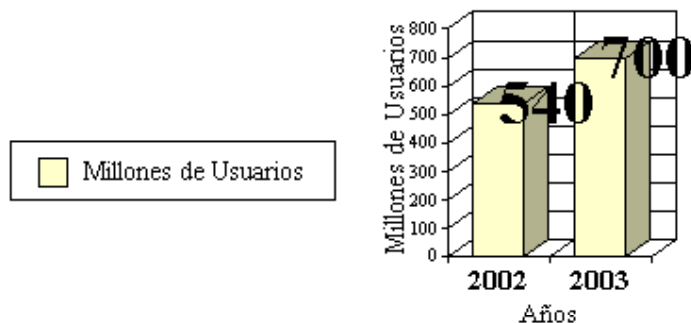
⁷ GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo. El derecho tributario del siglo XXI: problemática del comercio electrónico y los principios de derecho tributario internacional. En: revista argentina derecho Tributario no. 1 universidad Austral. Buenos Aires Argentina, 2002. página 59 y ss.

⁸ RENGIFO, Ernesto. Comercio electrónico, Documento Electrónico y Seguridad Jurídica. En : Comercio electrónico. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 2000. Página 16.

La definición formulada por la International Fiscal Association se acerca bastante a la anterior, al considerar que el comercio electrónico es la “*actividad referida al uso de redes de computadoras para facilitar transacciones que envuelven la producción, distribución, venta y envío de bienes y servicios en el mercado*”⁹.

Para efectos de ésta investigación mostramos una estadística mediante una gráfica con el fin de demostrar el auge que ha tenido el comercio electrónico en los últimos años:

Crecimiento de Internet



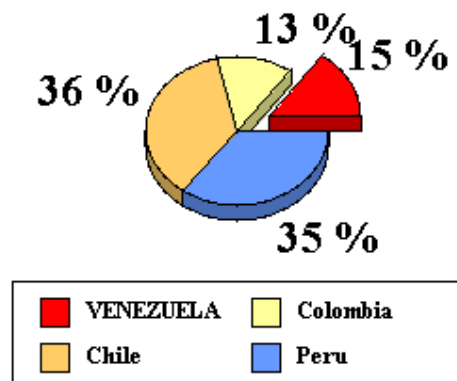
Según un informe de las Naciones Unidas de Noviembre del 2002 Internet ha experimentado un crecimiento global a pesar de las crisis de la economía mundial y de la industria de la informática. Según el mencionado reporte, el número de usuarios estaría cercano a los **700 millones**, un **aumento del 30%** en un año.

Así mismo otra gráfica extraída del mismo informe nos arroja una cifra del

⁹ DOERNBERG Richard y HINNEKENS Luc, Electronic Commerce and International Taxation, IFA Scientific Research Project, 1997, pag 28.

número de usuarios que en el año de 2002 en el área andina utilizan el Internet, veamos:

Distribución Usuarios: Area Andina 2002



Así mismo el informe estimó 33 millones de usuarios en Internet para Latinoamérica en el 2002 y predice que el número de usuarios en la región alcanzará 43.4 millones para el 2003 y 60.6 millones para el 2004.

Por otra parte y teniendo en cuenta las anteriores situaciones es importante destacar que la ley de comercio electrónico colombiana, en el artículo 2 dedicado a definiciones, considera el comercio electrónico como el que “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 o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera”¹⁰

Así las cosas y para los efectos del presente trabajo entendemos que el comercio electrónico es la realización de operaciones de distribución y comercialización incluida las operaciones de venta y entrega de bienes o servicios, realizadas vía electrónica, es decir, mediante el uso de tecnologías y redes informáticas las cuales se generan a distancia a través de servidores que permiten la transmisión de nuevas fuentes de información.

La posición de la doctrina no establece diferencias reales para considerar que no existe un consenso sobre lo que se denomina comercio electrónico, y por ello, nuestra labor se limita a mostrar que sobre este concepto hay unidad, y no pretendemos modificar dichos conceptos; solo partimos de ellos como un presupuesto para desarrollar el tema de las implicaciones tributarias del comercio electrónico.

2.1 Clasificación

De acuerdo a lo considerado por Ernesto Rengifo, “el comercio electrónico puede ser directo e indirecto. Como ejemplos del primero se tienen las reservas de pasajes y hoteles, la consulta de bases de datos, la compraventa de software o soporte lógico en Internet pagando su valor a una tarjeta de

¹⁰ Ley 527 de 1999 de Colombia, artículo 2, literal b.

crédito, etc. Del segundo, la compra de libros, discos, ropa, bicicletas, computadores, automóviles, en “vitriñas virtuales”, ya que se requiere el transporte físico de la cosa al lugar del comprador. También el comercio electrónico se ha clasificado en cerrado y abierto. El primero es el que se hace mediante redes cerradas (Intranets) o en redes abiertas (Internet).

La Internet por su parte viene a ser el conjunto de redes interconectadas a través de las máquinas computadoras a nivel mundial que permite la comunicación y compartir la información depositada en cada una de ellas. La interconexión de redes opera de forma intrincada como una gran telaraña que envuelve todo el planeta de donde a derivado la expresión inglesa: World Wide Web que se sintetiza en la fórmula de la triple “W” (www) para referirse precisamente al recurso gráfico e interactivo del Internet, uno de los más utilizados por sus usuarios. En consecuencia la red, como también se le denomina es ante todo un medio de comunicaciones.

Con el empleo de redes abiertas de libre acceso por cualquier persona, cuyo prototipo es la Internet, se ha generalizado y popularizado el empleo para toda clase de transacciones y todo tipo de empresas y personas. Hoy por hoy la realización de operaciones comerciales con el exterior, que durante mucho tiempo fue ocupación de grandes empresas transnacionales, está al alcance de la mano de las medianas y pequeñas empresas, y lo que es inocultable, del hombre del común.

Así lo ha reconocido la Honorable Corte Constitucional, cuando al estudiar la constitucionalidad de la ley de comercio electrónico, afirma que “es bien sabido que los progresos e innovaciones tecnológicas logrados principalmente durante las dos últimas décadas del siglo XX, en el campo de la tecnología de los computadores, telecomunicaciones y de los programas informáticos revolucionaron las comunicaciones gracias al surgimiento de redes de comunicaciones informáticas, las cuales han puesto a disposición de la humanidad, nuevos medios de intercambio y comunicación de información como el correo electrónico, y de realización de operaciones comerciales a través de comercio electrónico”¹¹.

La base lógica y teórica sobre la que se apoya las operaciones de comunicación realizadas mediante el empleo de las computadoras y las redes telemáticas, constituye entonces el punto de partida para la observación de una multitud de relaciones bajo las que actúa el mundo de hoy, que avanza cada vez más de la mano de formas sofisticadas y adelantos tecnológicos.

Resulta muy popular, observar hoy que una empresa no solo anuncia si no que vende sus bienes desde un sitio de la red o que una persona ofrece la prestación de sus servicios profesionales a través de una página electrónica en la web, y que los clientes potenciales de ellos cuentan con medios electrónicos de pago, alcanzando no solo una amplia rapidez e inmediatez en las operaciones (eliminación de intermediarios), si no la amplitud de ofrecer

¹¹ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C 662 junio 8 de 2000.

bienes y servicios a potenciales clientes ubicados en cualquier lugar del mundo.

2.2 Regulación colombiana: Ley 527 de Agosto 23 de 1999.

Las legislaciones de los países, entre ellos Colombia, se han preocupado en años recientes por elaborar un marco legal que sirva de parámetro a ésta nueva realidad de relaciones comerciales.

A partir del modelo de legislación elaborado por la Comisión de las Naciones Unidas para el Desarrollo del Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) en diciembre de 1996, (Resolución 51), se han trazado pautas, principios y elementos con el fin que las transacciones por medios electrónicos tengan las condiciones mínimas de transparencia, confianza y seguridad jurídica.

Precisamente, en adopción abierta de dicho modelo, nuestro país aprobó la ley 527 de agosto de 1999 por la cual se ha definido y reglamentado el uso y al acceso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y las firmas digitales. Colombia agregó al modelo CNUDMI en su ley nacional dos capítulos de su propia autoría, relacionados con los documentos de transporte y las entidades encargadas de certificar las firmas digitales, aspecto éste último que ya fue considerado en el ámbito de la Unión Europea a través de la directiva 93 de diciembre de 1999, señalando las exigencias comunes para

los países miembros de dicha comunidad.

Sus aspectos más importantes son los siguientes:

La ley en su enunciado establece el tema a tratar: “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.”

Los principios generales en que se basa la ley son los siguientes:

1. Facilitar el comercio entre los países y dentro de ellos;
2. Validar las operaciones efectuadas por medio de las nuevas tecnologías de la información;
3. Fomentar y estimular la aplicación de nuevas tecnologías de la información;
4. Promover la uniformidad del derecho; y
5. Apoyar las prácticas comerciales.

Estos principios tienen especial utilidad para efectos de interpretación, toda vez que las cuestiones relativas a materias que se rijan por la ley y que no estén expresamente resueltas en ella serán dirimidas de conformidad con los principios generales en que se inspira.¹²

¹² Artículo 3 de la Ley Modelo de la CNUDMI.

2.2.1 Ámbito de Aplicación

El artículo primero consagra que la ley se aplica a todo tipo de información en forma de mensaje de datos, salvo:

- A. Las obligaciones contraídas por el Estado en virtud de Convenios o Tratados
- B. En las advertencias escritas que deban ir necesariamente impresas en cierto tipo de productos.

De acuerdo a lo anterior, la ley de comercio electrónico rige para todas las operaciones realizadas por los particulares, y el Estado. Esto es importante por cuanto hace evidente un interés del Estado en promover el uso de nuevas tecnologías,¹³ a pesar de ser aún incipiente el acceso a éstas tecnologías por la gran mayoría de la población colombiana.

2.2.2 Equivalentes Funcionales

La ley Modelo se basa en el reconocimiento de que los requisitos legales que prescriben el uso de documentación tradicional con soporte de papel constituyen el principal obstáculo para el desarrollo de medios modernos de comunicación. La Ley Modelo sigue un nuevo criterio, denominado “enfoque basado en los equivalentes funcionales”, el cual se fundamenta en un

¹³ El programa gubernamental de Gobierno en Línea es un ejemplo perfecto de la aplicabilidad del desarrollo tecnológico en la actividad estatal actual.

análisis de los propósitos y funciones de la exigencia tradicional de documento consignado sobre papel con miras a determinar cómo podrían cumplirse éstos propósitos y funciones con técnicas electrónicas.

Es así como se destacan las siguientes funciones del documento en papel:

1. Permite que un documento sea legible por todos.
2. Permite que un documento se mantenga inalterado.
3. Permite su reproducción.
4. Permite la autenticación de datos mediante una firma.
5. Permite aceptabilidad de las autoridades públicas y tribunales.

Todas éstas funciones son cumplidas cabalmente por el documento electrónico, de una forma igual de segura, con mayor grado de fiabilidad y mayor velocidad, siempre y cuando se cumplan requisitos técnicos y jurídicos, como se señalará más adelante.

Lo que buscó la Ley Modelo fue fijar criterios, que de ser cumplidos por los mensajes de datos, pueden permitir a éstos garantizar el mismo nivel de reconocimiento legal que los correspondientes documentos consignados sobre papel que desempeñan la misma función.

2.2.3 Definiciones

El artículo segundo, permite determinar el alcance de algunos términos que son fundamentales para comprender el tema que se regula. Dentro de

éstos podemos señalar:

- Mensaje de datos

Se trata de la información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares.(Internet, Correo Electrónico, Telégrafo, Fax, etc.)¹⁴. Es importante destacar que el comercio electrónico no es exclusivamente el Internet, y que su uso viene siendo reiterado incluso antes de la expedición de la Ley 527 de 1999.¹⁵

La ley 527 lo único que hace es reconocer una realidad latente, es por esta razón que la existencia de la normatividad era necesaria teniendo en cuenta la facilidad de la transmisión de información. Hoy en día es posible mediante distintos tipos de software desarrollar la transmisión de la información. Es por esto que la ley sólo regula algunos de los mecanismos previos para que no se salga de control

- Comercio Electrónico

Referido anteriormente, 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. La ley solamente reafirma los conceptos referidos anteriormente.

¹⁴ Un primer acercamiento hacia darle efectos jurídicos a los mensajes de datos está contenida en el acta no. 176 del 25 de septiembre de 1991, por medio de la cual la Junta Directiva de La Cámara de Comercio de Bogotá certificó que: "es costumbre mercantil usar el telex como un medio de transmisión de la voluntad para la realización de operaciones interbancarias o intrabancarias, las cuales se entienden perfeccionadas una vez se reciba la clave confirmatoria por parte del destinatario

- Firma Digital

Es el valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje, permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación.

Es interesante analizar, que para cualquier persona resulta claro que la firma es una representación gráfica que identifica a una persona. Sin embargo cuando nos referimos a la decodificación en los softwares todo se maneja mediante códigos, es decir que dicha transformación de información se convierte simplemente en una transformación y lectura de códigos binarios conformados por ceros (0) y unos (1).¹⁶

Un aspecto de gran importancia regulado en el artículo séptimo de la ley, es cómo considerar que a una firma digital¹⁷ se le den efectos jurídicos plenos, para lo cual se requiere:

- A. Que se utilice un método que permite identificar al iniciador de un mensaje de datos.
- B. Que dicho método sea confiable para el propósito por el cual el mensaje fue generado.

¹⁵ El Telegrafo, por ejemplo, fue inventado en el Siglo XIX, por Samuel Morse en los Estados Unidos.

¹⁶ De acuerdo al artículo 826 del Código de comercio, por firma se entiende: "la expresión del nombre del suscriptor o de alguna de los elementos que la integran o de un signo o símbolo empleado como medio de identificación personal".

¹⁷ "La firma digital consiste en la transformación de un mensaje empleando un criptosistema asimétrico tal que una que persona posea el mensaje inicial y la clave pública del firmante pueda determinar con certeza si la transformación se creó usando la clave privada que corresponde a la clave pública del firmante, y si el mensaje ha sido modificado desde que se efectuó la transformación. Un criptosistema asimétrico es un algoritmo o serie de algoritmos que brindan un par

Sin embargo, haciendo una revisión a la normatividad anterior a la Ley 527 de 1999, podría considerarse que la firma digital tenía plenos efectos, en tanto y en cuanto, si se observa lo establecido por el artículo 827 del Código de Comercio, según el cual la firma que procede de algún medio mecánico no se considerará suficiente sino en los negocios en que la ley o la costumbre lo admitan como en éste caso. La restricción va dirigida a la firma por medio mecánico, no electrónico. Y las restricciones no admiten ni la analogía, ni mucho menos la interpretación extensiva.

De la misma forma, los títulos valores también participan de este tipo de regulación, al establecerse en el artículo 621 del Código de Comercio que “La firma podrá sustituirse, bajo la responsabilidad del creador del título, por un signo o contraseña (que podría considerarse como el proceso de encriptación) que puede ser mecánicamente impuesto” Comentario fuera del texto.

La firma electrónica puede equivaler a la firma autógrafa si nos basamos en una interpretación de equivalentes funcionales que fue precisamente utilizada de manera brillante por el Consejo de estado cuando le otorgó validez a la transmisión de documentos vía fax, al asimilarla a una transmisión vía telegráfica: “Si bien el envío o remisión de documentos por tal medio no se encuentra regulado en forma expresa, al existir una notable similitud entre el utilizado por la empresa y el dispuesto en el artículo 107 del Código de

Procedimiento Civil, resulta procedente dar aplicación a la norma, en cuanto consagra la posibilidad para las partes de transmitir los escritos telegráficamente”.

1. No obstante lo anterior, la discusión sobre la posible no aceptación de una firma digital se presenta superada con la Ley 527 de 1999, y su validez y criterio de seguridad se encuentra conforme a los atributos que la misma ley señala.

- Entidad de certificación

Es aquella persona facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, etc. esta labor ha empezado a ser desarrollada por las Cámaras de Comercio, actualmente en nuestro país como en muchas otras partes del mundo.¹⁸

- Reconocimiento jurídico

La ley considera en el artículo quinto que la información en forma de mensaje de datos tendrá efectos jurídicos, validez y fuerza obligatoria (igual a lo escrito). En esa concepción funcional se ubica también la Ley del Libro (Ley 98 del 20 de diciembre de 1993), la cual, en su artículo segundo, equipara las publicaciones tradicionales a las realizadas mediante medios

¹⁸ En el mundo hay claros ejemplos de entidades de certificación como los son las Oficinas de Marcas: USPTO en Estados Unidos, Cámara de Comercio de París etc.

electromagnéticos: “Para los fines de la presente Ley, se consideran libros, revistas, folletos coleccionables, seriados, o publicaciones de carácter científico o cultural, los editados, producidos o impresos en Colombia, de autor nacional o extranjero, en base papel o publicados en medios electromagnéticos” (Subrayado fuera del texto).

2.2.4 Admisibilidad y fuerza probatoria

Anteriormente, frente al interrogante de cuál sería el alcance probatorio del documento electrónico, se mencionaban, entre otras, las posibilidades de considerarlo como un indicio, un complemento de una prueba escrita, constituir el comienzo de una prueba escrita, o asimilarse a un documento sin firma, caso en el cuál, se requeriría la aceptación expresa de la parte contra la cual se oponen, o de sus causahabientes.¹⁹

Lo cierto es que el enemigo principal de la implementación de nuevos medios de prueba parece ser la desconfianza. En una cultura donde el papel es el dominador, la desconfianza se dirige al documento electrónico, pero al final de cuentas se terminará aceptando la coexistencia de lo escrito en soporte material con lo expresado mediante impulsos electrónicos, así como coexisten, por ejemplo, la pintura y la fotografía.

Tal como lo expresa el profesor Rengifo García “el valor probatorio del documento electrónico es irrefutable. Con base en una interpretación lógica

¹⁹ Rengifo García. Op Cit.

y funcional del derecho, la forma electrónica debe ser asimilada a la forma escrita. En consecuencia, en un proceso judicial el documento electrónico constituiría plena prueba de lo que está representando, si la persona contra quien se dirige o se esgrime no lo controvierte”²⁰. Además, no ha de olvidarse que la Ley Estatutaria de Administración de Justicia equipara el documento electrónico al documento original, si está garantizada su autenticidad e integridad.

De la misma forma, la citada Ley brinda un importante reconocimiento al documento electrónico, en tanto y en cuanto consagra su artículo 95 que *“El Consejo Superior de la Judicatura debe propender por la incorporación de avanzada al servicio de la administración de justicia. Esta acción se enfocará principalmente a mejorar la práctica de pruebas, la formación, conservación y reproducción de los expedientes, la comunicación entre los despachos y a garantizar el funcionamiento razonable del sistema de información. Lo juzgados, tribunales y corporaciones judiciales podrán utilizar cualesquier medios técnicos, electrónicos, informáticos y telemáticos, para el cumplimiento de sus funciones.*

Los documentos emitidos por los citados medios, cualquiera que sea su soporte, gozarán de la validez y eficacia de un documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y el cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes procesales”.

²⁰ Op. Cit.

Según la Ley 527 de 1999, *Los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza probatoria es la otorgada en el Código de Procedimiento Civil.*²¹

Vale la pena señalar que el Decreto 266 del 22 de febrero de 2000 sobre procedimientos y trámites administrativos dispuso en su artículo 4°, a propósito de los medio tecnológicos, que “...*toda persona podrá en su relación con la administración hacer uso de cualquier medio técnico o electrónico para presentar peticiones, quejas o reclamaciones ante las autoridades. Las entidades harán públicos los medios de que dispongan para permitir esta utilización. Los mensajes electrónicos de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza probatoria será la otorgada en las disposiciones del Capítulo VIII del Título XIII, Sección III Libro Segundo del Código de Procedimiento Civil, siempre que sea posible verificar la identidad del remitente, así como la fecha de recibo del documento. Parágrafo. En todo caso, el uso de los medios tecnológicos y electrónicos debe garantizar la identificación del emisor, del receptor, la transferencia del mensaje, su recepción y la integridad del mismo*”.

Lo anterior viene reforzado por lo dispuesto en la ley 527 de 1999, al señalar que en cualquier actuación administrativa o judicial, no se negará eficacia,

²¹ Ley 527 de 1999, artículo 10.

validez, o fuerza probatoria a todo tipo de información en forma de un mensaje de datos.

Por otra parte, la Corte Constitucional ya se ha pronunciado al respecto, al señalar en la Sentencia 037 del 5 de Febrero de 1996, por la cual se estudió la exequibilidad de la Estatutaria de la Administración de Justicia, “...Adicionalmente conviene advertir que el valor probatorio de los documentos a que se refiere la norma bajo examen, deberá ser determinado por cada código de procedimiento, es decir, por las respectivas disposiciones de carácter ordinario que expida el legislador”.

Este es uno de los puntos en los cuales se hace necesario avanzar, por cuanto se mantienen vigente las dificultades presupuestales de la rama judicial para implementar desarrollos tecnológicos que permitan otorgar verdadera validez a los mensajes de datos. Sin embargo, surge la pregunta de ¿cómo probar ante un juez de la república el envío o recepción de correo electrónico, la circulación de ciertas marcas en la red de Internet, o la procedencia de un mensaje de cierta persona? La respuesta no puede ser otra que, de conformidad con nuestro sistema de libertad probatoria, por cualquier medio legal. Lo importante es convencer al juez y usar un medio electrónico confiable, durable e inalterable, y ya le tocará al juez definir, de acuerdo a las reglas de sana crítica, darles el valor probatorio respectivo. Todo lo anterior, en tanto y en cuanto existe una lógica congruencia entre la libertad probatoria y la sana crítica.

La libre formación del convencimiento del juez tiene como presupuesto la

libertad en cuanto a la selección de los diferentes medios de prueba.

Esa libertad probatoria “permite al juez y a las partes valerse de los distintos medios probatorios que la tecnología ofrece, específicamente de las técnicas modernas reflejadas en la prueba por documentos, porque lo regular no es que se originen nuevos medios o instrumentos de prueba, sino que a los tradicionales se les aplica los esos sí nuevos métodos técnicos o científicos que operan en el campo de la obtención de la prueba, así como en el control de su veracidad y en la misma valoración que de ella hace el juez, siendo el mundo de los registros el más revolucionario de todos”²²

Un buen ejemplo de cómo se implementan las nuevas tecnologías a los procesos jurídicos lo tiene la Cámara de Comercio de Bogotá, la cual ha implementado sistemas que permiten realizar operaciones como la renovación del registro mercantil a través de Internet, lo cual es un acto pleno de efectos y validez jurídica, fundamentado en la imagen de confiabilidad que genera la entidad.

2.2.5 Criterios Probatorios

En el artículo once se establece que se tendrán en cuenta las reglas de la *sana crítica* y demás criterios reconocidos legalmente para la admisión de pruebas.

Se tiene que considerar:

²² José Fernando Ramírez Gómez. La prueba documental, teoría general, Bogotá, Librería Señal Editora, 5ª. Edición, 1994, pág. 9.

- A. La confiabilidad en la forma de comunicación
- B. La confiabilidad en la forma en que se haya conservado la integridad de la información
- C. La forma en la que se identifique al iniciador

Lo anterior requiere para su implementación una adecuada capacitación por parte de los jueces respecto a lo que constituye un mensaje de datos, las diversas manifestaciones que puede tener, y reconocerle los efectos jurídicos que la Ley le atribuye. Claramente, la prueba debe reunir los requisitos de conducencia, pertinencia y utilidad dentro del proceso para el que se pretenda hacer valer.

2.2.6 Atributos jurídicos de una firma digital

Cuando una firma digital haya sido fijada en un mensaje de datos se *presume* que el suscriptor de aquella tenía la intención de acreditar ese mensaje de datos y de ser vinculado con el contenido del mismo.

El uso de una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos de una firma manuscrita sí:

- A. Es única a la persona que la usa
- B. Es susceptible de ser verificada
- C. Está bajo el control exclusivo de la persona que la usa

D. Está ligada a la información o mensaje

E. Está conforme a las reglamentaciones adoptadas por el Gobierno Nacional

Lo anterior es un desarrollo más del principio de la buena fe, en la medida que se reconoce que el mensaje de datos es legítima expresión de la voluntad del firmante, y que para poderlo desvirtuar deberá acreditar las pruebas necesarias, en los mismos términos de un documento en papel.

2.2.7 Término de conservación de los registros

El artículo doce, señala que los registros de certificados expedidos por una entidad de certificación deben ser conservados por el término exigido en la ley que regule el acto o negocio jurídico en particular

Lo anterior, es una reiteración de que el mensaje de datos tiene las mismas implicaciones que cualquier documento y por consiguiente está sometido a las mismas reglamentaciones que gobiernan los documentos en general.

2.2.8 Lugar de envío y recepción de mensajes

El capítulo tercero de la ley, considera los efectos territoriales del mensaje de datos, a saber, el lugar del envío y de recepción del mensaje de datos. Dentro de sus más importantes ideas, que de no convenir otra cosa el iniciador y el destinatario, el mensaje de datos se tendrá por expedido en el lugar donde el iniciador tenga su establecimiento y por recibido el lugar donde el

destinatario tenga el suyo.

Si el iniciador y destinatario tienen más de un establecimiento, se considera el que guarde relación con la operación subyacente o establecimiento principal.

Si el iniciador o el destinatario no tienen establecimiento, será considerada su residencia habitual.

2.2.9 Entidades de certificación

En la tercera parte de la norma, el artículo 29 determina las características y requisitos para constituirse como entidad de certificación ²³. En Colombia, actualmente funciona sólo la entidad de certificación de la Cámara de Comercio de Bogotá.

Dentro de sus funciones pueden encontrarse las siguientes:

1. Emitir certificados en relación con las firmas digitales de personas naturales o jurídicas.
2. Emitir certificados sobre la verificación respecto de la alteración entre el envío y recepción del mensaje de datos.
3. Emitir certificados en relación con la persona que posea un derecho u obligación con respecto a los documentos enunciados en los literales f) y

²³ Ley 527 de 1999, Artículo 29 "Las personas jurídicas, tanto públicas como privadas, de origen nacional o extranjero y las cámaras de comercio, que previa solicitud sean autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio y que cumplan con los requerimientos establecidos por el Gobierno Nacional".

g) del artículo 26 de la presente ley.

4. Ofrecer o facilitar los servicios de creación de firmas digitales certificadas.

5. Ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico en la generación, transmisión y recepción de mensajes de datos.

6. Ofrecer los servicios de archivo y conservación de mensajes de datos.

Posterior a esto, se determinan las condiciones generales del contrato celebrado entre el particular y la entidad de certificación, considerando las obligaciones principales de éstas entidades y aspectos como la terminación de la relación contractual en el artículo 33, y la cesación de actividades por parte de éstos organismos (artículo 34).

Es importante que se definan éstas condiciones por ley, teniendo en cuenta que la labor de éstas entidades tiene que ser similar a la prestada por cualquiera de las superintendencias gubernamentales, sobre las cuales descansa la confianza de los ciudadanos.

Prosiguiendo con la estructura general de la ley de comercio electrónico, se encuentra el capítulo tercero, referido a los certificados, señalándose cuáles son los elementos que deben tenerse en cuenta al ser emitido: el artículo 35 señala requisitos que permiten identificar adecuadamente el certificado, la presunción de aceptación en el artículo 36, la posibilidad de revocación en

el artículo 37 bien por parte del suscriptor, bien por parte de la entidad de certificación.

De la misma forma, en el capítulo cuarto se establece la normatividad respecto a los suscriptores, señalando sus deberes y su responsabilidad por falsedad, error u omisión en la información suministrada a la entidad de certificación.

Por último, el capítulo quinto determina funciones específicas a la Superintendencia de Industria y Comercio entre las cuales están autorizar la actividad de las entidades de certificación en el territorio nacional, velar por el funcionamiento y la eficiente prestación del servicio por parte de las entidades de certificación, solicitar la información pertinente para el ejercicio de sus funciones, Imponer sanciones a las entidades de certificación en caso de incumplimiento de las obligaciones derivadas de la prestación del servicio o velar por la observancia de las disposiciones constitucionales y legales sobre la promoción de la competencia y prácticas comerciales restrictivas, competencia desleal y protección del consumidor, en los mercados atendidos por las entidades de certificación.

Finalmente, los artículos siguientes son una descripción de la forma de operar por parte de la SIC para el control de las Entidades de Certificación, que va de acuerdo a la facultad constitucional y legal de ejercer la inspección, vigilancia y control, el cual no tiene pertinencia para el tema en mención.

La ley cumple con su objetivo de generar confianza en los ciudadanos respecto al uso de medios electrónicos, aun cuando para muchos colombianos esto sea irrelevante, en la medida que el acceso a dichos medios se encuentra aún limitado a una pequeña porción de la población, a pesar de que, como lo mencionamos a lo largo de la explicación, los intentos por parte del Estado de ampliar el cubrimiento de las nuevas tecnologías es importante.

3. Estructura del Comercio Electrónico Mundial

Al analizar el comercio electrónico mundial, es importante tener en cuenta que el liderazgo en materia de comercio electrónico a nivel mundial lo ostenta los Estados Unidos de Norte América, debido a fundamentalmente, el origen como tal del Internet y a la posibilidad de establecer relaciones comerciales a través de éste, dado el grado de penetración de la tecnología informática en dicho país.

A continuación, se muestran algunos datos respecto al grado de penetración de Internet a nivel mundial, donde es visible el liderazgo que tienen los países industrializados respecto a aquellos en vía de desarrollo.

Población mundial que utiliza Internet:

En todo el mundo

333 millones

En África	2,77 millones
En Asia y Pacifico	75,5 millones
En Latinoamérica	13,19 millones
En Norteamérica	147,48 millones
En Europa	91,82 millones
En Oriente Medio	1,90 millones

Fuente: *www.globalreach.com - Junio 2000*

Por conjunto de idiomas:

Número de usuarios que utilizan el inglés:	172 millones (51.3%)
Número de usuarios no angloparlantes	163 millones (48.7%)
Idiomas europeos, excluido el inglés:	100 millones (30%)
Idiomas asiáticos:	63 millones (18.8%)

Por idiomas:

Inglés	51,3%
Japonés	8,1%
Alemán	5,4%
Español	5,8%

Chino	5,4%
Francés	3,9%
Italiano	3,0%

Fuente: *www.globalreach.com* - Junio 2000

Usuarios de Internet (comparativa Europa y EE.UU.):

País	Hogares Conectados
Estados Unidos	49.9 %
Alemania	25.8 %
Francia	17.6 %
España	12.7 %
Reino Unido	31.2 %

Fuente: *www.netvalue.com* - Octubre 2000

El 1° de julio de 1997, el gobierno de este país, publicó un informe general²⁴ sobre el comercio electrónico mundial, documento que a nuestro juicio es piedra angular para el estudio panorámico del tema.

Así las cosas el informe general tiene como punto de partida tres tópicos fundamentales para el desarrollo y crecimiento del comercio electrónico

²⁴ Estructura del comercio electrónico mundial. <http://www.iif.nist.gov/elecomm/ecom.htm>

mundial, a saber:

- a) El sector privado debe llevar la iniciativa
- b) Los gobiernos deben evitar la imposición de restricciones indebidas al comercio electrónico
- c) Cuando sea necesaria la participación gubernamental, esta deberá tener como objeto apoyar y hacer respetar una estructura jurídica previsible, mínima, homogénea y sencilla para el comercio.

Dentro del comercio mundial, es fundamental considerar que el sistema de compras a través de Internet, puede llegar a revolucionar el comercio minorista al permitirle al consumidor la adquisición de productos y servicios desde su propio hogar, eliminando de esa forma a quienes intervienen como intermediarios, reduciendo tiempo y costos.

No obstante lo anterior, la falta de reglamentación jurídica internacional, hace que muchas empresas y consumidores se muestren dubitativos a realizar negocios de importancia vía electrónica. El modelo de ley de comercio electrónico desarrollado por la Comisión de las Naciones Unidas para el Desarrollo Comercial, pretende cubrir éste vacío.

El Internet debe evolucionar hacia un foro impulsado por el mercado y no hacia una industria regulada. Recordemos que nuestra actividad Nacional en el comercio electrónico es incipiente (aunque de avanzada en Latinoamérica)

y sin embargo ya contamos con un parámetro legislativo propio, la Ley 527 de 1999.

Se recomienda pues, que cuando sea necesaria la participación gubernamental, esta debe tener por objeto hacer respetar una estructura jurídica mínima y coherente la cual debe concentrarse en garantizar la competencia, proteger la intimidad personal, la propiedad intelectual, impedir el fraude y proponer la transparencia y resolución de controversias.

A renglón seguido establece que posiblemente las legislaciones y reglamentaciones vigentes en otros campos similares como lo es el de las telecomunicaciones, radio y televisión pueden no tener cabida en Internet y en esa medida si se quiere arrancar desde este tipo de legislación existente, deben examinarse y revisarse para efectos de responder a la nueva tecnología.

4. Categorías de Comercio Electrónico

El propio comercio electrónico ha resultado ser un campo tan vasto y de tantas posibilidades, que ha tenido que ser clasificado o subdividido por sectores, hablándose por ejemplo de comercio electrónico de negocio a negocio; de empresa a consumidor; de consumidor a empresa y entre consumidores. El dominado comercio electrónico negocio a negocio, (Business to Business), “B2B” alude al comercio de bienes y servicios entre empresas que han logrado la automatización de intercambio y suministro normalmente de gran

volumen que se llevan a cabo mediante negocios jurídicos instrumentalizados en contratos electrónicos. El comercio electrónico de empresa a consumidor (Business to consumer) “B2C” por su parte, se identifica con las operaciones comerciales de las empresas y sus consumidores normalmente en relación con bienes y servicios de carácter masivo, donde la nota característica es la supresión de los esquemas de intermediación el tráfico comercial. En cambio el comercio electrónico de consumidor a empresa (Consumer to Business) “C2B” se refiere a las operaciones que lideran los consumidores frente a las empresas apoyados en los esquemas de interactividad que ofrece la red; el consumidor es activo ante una empresa que es pasiva y usualmente se limita a poner páginas con ofertas masivas y abiertas, como ocurre con la compra de pasajes aéreos y reservas hoteleras. Finalmente, el denominado comercio electrónico entre consumidores (Consumer to Consumer) “C2C”, tiene que ver con las operaciones que surgen de grupos de interés, como los avisos clasificados electrónicos, los remates o martillos de bienes.

CAPÍTULO II

ASPECTOS TRIBUTARIOS Y COMERCIO ELECTRÓNICO A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL

Después de haber desarrollado en el capítulo anterior los lineamientos esenciales de lo que constituye el comercio electrónico y su regulación en Colombia, el presente capítulo pretende dar un vistazo general a los problemas fundamentales que afectan el derecho tributario por el comercio electrónico, las posibles soluciones que se han propuesto para ellos.

La posición asumida por parte de Esperanza Buitrago en su ensayo sobre Comercio Electrónico y Tributación apunta hacia el objeto de nuestro trabajo, según el cual, “La ley, como es propio de este tipo de actos, tiene una vocación general y a mi juicio no únicamente limitada a la realización del comercio electrónico, posible consecuencia de relaciones comerciales, contractuales o no, surgidas a partir de la utilización de uno a mas mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Si lo dicho respecto del ámbito de aplicación y la generalidad de la ley es cierto, sin duda alguna tendrá sus efectos en el campo del cumplimiento o no de los deberes y obligaciones tributarios”²⁵

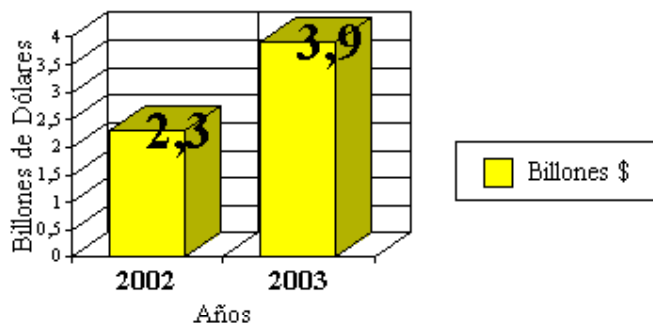
El advenimiento de la ley colombiana de comercio electrónico motivó igualmente a que en noviembre de 1999, que la Dirección de Impuestos y

²⁵ Buitrago Díaz, op. Cit.

Aduanas Nacionales (DIAN) convocara al primer foro realizado en nuestro medio para analizar los efectos tributarios de éste nuevo comercio. Se puso así nuestra autoridad fiscal nacional a tono con la tendencia internacional iniciada en junio de 1996 por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización par la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) par analizar colectivamente desde la perspectiva del ámbito de competencia de los contribuyentes y de las autoridades tributarias de los países las crecientes implicaciones de la revolución de las telecomunicaciones en las normas y las administraciones de impuestos.

Es así como lo demostramos a continuación según un reporte de las Naciones Unidas realizado en el año de 2002, que estima el valor monetario que el comercio electrónico ha adquirido, lo cual para objeto de éste trabajo es importante en la medida que nos da una clara idea de cómo en diferentes países ha tenido gran acogida, y como se estima que crecerá para la próxima década:

Comercio Electrónico Mundial



El reporte estima, que a la tasa de crecimiento actual, para el 2006 el 18% de todo lo comprado por empresas e individuos se podría adquirir por Internet.

Por otra parte, para efectos de este trabajo, centraremos la atención en las implicaciones y problemas tributarios cuando se utiliza la Internet como medio para realizar las actividades comerciales.

1. Problemas Tributarios por el empleo de Internet y el Comercio Electrónico.

El surgimiento de Internet, trajo consigo una serie de interrogantes respecto a las estructuras tributarias del momento alrededor del mundo. El debate respecto a si es necesario implementar desarrollos legislativos acerca de la nueva realidad virtual, o si por el contrario, las bases tradicionales del sistema tributario son suficientes para cubrir la nueva forma de hacer negocios.

1.1 Ubicación Geográfica de la actividad Gravada.

Como lo afirma la autora Argentina María Luis Vives²⁶ “si bien los cambios tecnológicos que traen aparejada, entre otras consecuencias, la desmaterialización y deslocalización de la riqueza, no modifican los

²⁶ LUIS VIVES, María. Consecuencias Tributarias de la desmaterialización de la Riqueza. Asociación Argentina de estudios fiscales. Buenos Aires. 2001 (www.aaef.org.ar/doctrina)

principios de la tributación en su esencia, (pero en cambio) nos permiten observar la evolución del contenido de los mismos, necesaria para poder ser aplicados a realidades cada vez más complejas que en la práctica los vulneran y los torna en muchos casos vacíos de contenido”. Para la legislación colombiana es necesario ponerse a tono con los cambios en la tecnología para su correcta utilización con el fin de poder hacer operaciones comerciales nacionales e internacionales.

Es una realidad que las normas tributarias fueron pensadas y redactadas en consideración a un mundo con un comercio de tráfico normal, en donde es relativamente fácil situar geográficamente a los agentes que intervienen en las operaciones; de ahí que los impuestos siguieron los criterios básicos de gravabilidad en el lugar de la transacción, del origen de las mercancías o de su destino para el consumo. Actualmente, en cambio, por advenimiento de las formas electrónicas de transacción, ubicar espacialmente donde ocurren los hechos gravados y, por ende, cuál es el país autorizado legalmente para cobrar los tributos, no es tarea fácil.

Una forma de ilustrar ésta situación es analizando que la actividad gravada puede determinarse gracias a la existencia de una página web, la cual para varios doctrinantes se asimila a un establecimiento de comercio.

Sin embargo la realidad nos demuestra que aún se presentan problemas en el momento de determinar dónde y cómo se causa el impuesto (tratándose de comercio electrónico), pues un claro ejemplo en Colombia es que la noción

de establecimiento de comercio no está suficientemente elaborada y en el momento de entrar a establecer la tributación no se presenta una claridad.

Si bien es cierto los problemas que plantea el comercio electrónico pueden verse reflejados al interior de los países, en la práctica se ha visto que particularmente tiene mayor impacto en relación con las relaciones entre países, al desdibujarse la noción de frontera como consecuencia de las herramientas electrónicas de comunicación a distancia.

Se puede concluir por ahora que el empleo generalizado de las redes de comunicaciones interconectadas fundamentalmente ha obligado pensar en la dificultad de localización de las operaciones electrónicas; “la crisis del concepto de territorialidad en el ámbito del comercio electrónico la problemática calificación de las rentas obtenidas con motivo de la utilización de tales medios; las definiciones en los convenios de doble imposición; el empleo de paraísos fiscales, las operaciones entre sociedades vinculadas como los precios de transferencia y las barreras arancelarias; la aplicación en el entorno telemático del concepto de establecimiento permanente”²⁷.

1.2 Disminución de los recaudos tributarios de los países y los problemas de control.

²⁷ GOMEZ CALLEJA, Isabel. Novedades en la regulación del comercio electrónica. Análisis desde una perspectiva fiscal. Revista electrónica de derecho informático. Marzo de 2001.

Las administraciones tributarias de los diferentes países del mundo, de una u otra manera han expresado fundamentalmente haber perdido recaudación como consecuencia del uso generalizado de las vías telemáticas para la realización de los negocios. Para muchos autores éste es el tema al que se reconducen todos los demás problemas y debates de la tributación del comercio electrónico pues todos terminan en él.²⁸

Expresa la ya comentada dificultad en localizar las actividades comerciales realizadas a través de las redes de comunicaciones. Así mismo, la dificultad de perseguir los sujetos intervinientes en éstas operaciones, por la ausencia de deberes específicos de información por parte de quienes intermedian a través de dichos medios.

En conclusión, como lo afirma Feliciano Casanova²⁹, el ejercicio de la potestad tributaria resulta extremadamente complejo, en la medida en que las modalidades operativas que ofrece Internet, dificultan la aplicación de los criterios tradicionales de imposición basados en la residencia de los sujetos o en la fuente de la renta. Siendo esto así, el problema de fondo estriba en que si los estados han conformado sus sistemas tributarios con base en un entorno físico y territorial claramente definido, las fronteras fiscales han quedado superadas y se contempla con temor que los ingresos públicos puedan fácilmente viajar por las redes telemáticas para situarse, de manera arbitraria,

²⁸ RODRÍGUEZ ONDARSA, José Antonio. Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma. Hacienda pública española. Monografías. Madrid. 2001 Página 3.

²⁹ CASANOVA GUASCH, Feliciano, comercio electrónico: Nuevos problemas y tensiones en el sistema fiscal. En: Revista electrónica de derecho informático –REDI- No. 39. Madrid. Octubre de 2001. (www.vlex.com/redi).

en otros territorios en donde su tratamiento impositivo resulte de alguna manera más favorable.

La doctrina administrativa incluso ha advertido que el uso de intranets, que son espacios virtuales para compartir recursos comunes, por parte de empresas de empresas con vinculación jurídica o económica, ha provocado una nueva modalidad de precios de transferencia indebidos, contrarios al principio de transparencia fiscal y al principio de plena competencia.

Se afirma también que el empleo de la Internet provoca serios problemas para el control tributario, porque hay anonimato en los usuarios (se pueden identificar los equipos no los usuarios) y la fijación de una sede es un acto arbitrario. El problema más claro se presenta con los llamados nombres de dominio, pues éstos pueden ser obtenidos en cualquier país del mundo y debido a ésta particular situación, es factible que se cauce evasión de los recaudos tributarios, al no tener la ley una uniformidad de criterios en cuanto al lugar donde se genera la actividad electrónica que cause un impuesto.

Teniendo en cuenta lo anterior, sería interesante contar con un medio eficaz que regulara las transacciones para evitar así una disminución de dichos tributos.

La red no reconoce fronteras ni nacionalidades, de tal suerte que los dominios de tercer nivel (como la extensión “co” de Colombia) no se

traducen en verdaderas jurisdicciones sino simples lugares de registro en donde se inscriben no solo los personas de los países sino del exterior, por razones de capricho, simplificación en el trámite o menor valor en los derechos de registro.

Finalmente, aunque el empleo generalizado de las redes telemáticas ha sido observado como una amenaza para las administraciones de impuestos, no debe dejar de observarse la oportunidad que las mismas ofrecen para ser un frente común contra la evasión mediante la estrategia del intercambio de información entre administraciones, por ser las redes instrumentos idóneos para la rápida, directa y coordinada ayuda entre ellos.

1.3 Calificación de las rentas obtenidas y de las actividades realizadas

El primer problema cuando se llevan a cabo transacciones a través de las redes telemáticas es el relativo a la calificación de las rentas obtenidas en la transmisión electrónica y la calificación de la operación realizada: si se trata de venta de bienes o la prestación de servicios, o lo cual se agrega que su gravabilidad a la luz de los diversos tributos de un sistema tributario dado puede ser ostensiblemente diferente.

Esta apreciación fundamentalmente se debe a la distinción que hay respecto a la posibilidad de ofrecer y adquirir tanto bienes como servicios que se hallan o circulan por la propia red, como los que se encuentran fuera de

ella.

En efecto en un ejemplo bastante repetitivo, a través de una página web, hoy en día se ofrecen productos en formato digitalizado perfectamente adquiribles en forma directa mediante pagos que igualmente emplean mecanismos electrónicos (transferencias de dinero y tarjetas de crédito). Pero igualmente por ese medio se ofrece un comercio que ha tenido la calificación de “tele ventas” en donde se ofrecen bienes que no circulan por la red y que se perfeccionan a través de remisiones de correo.

Partiendo de ésta base, y teniendo en cuenta la forma como se realizan dichas transacciones en Colombia, el banco de la República ha creado un sistema denominado SEBRA el cual se encarga de certificar y recibir los títulos valores electrónicos a través del depósito de los mismos recibido por el “Central de Valores”.

En la actualidad éste servicio se utiliza para recibir la información de las declaraciones de cambio que los intermediarios del mercado cambiario presentan ante el Banco de la República, de Colombia permitiendo con esto que la función de información económica se desarrolle en tiempo real.

El primer tipo de operación se denomina en directo o en línea (*on-line*) para distinguirlo del último que emplea los medios de transporte convencionales (indirecto u *off-line*).

En relación con el primer caso de operaciones en línea, puede pensarse que debido a la circunstancia de que los productos se hallan en formato digitalizado esto implica que indefectiblemente se esté en presencia de bienes inmateriales derivados de la propiedad intelectual; pero no necesariamente debe ser así. Por ejemplo la adquisición de una imagen digitalizada puede consistir en la adquisición del derecho de usarla tan sólo una vez, varias veces o para un determinado trabajo; pero igualmente puede ser posible que se trate de una simple adquisición de una fotografía de la misma manera que podría hacerse utilizando un soporte físico como el papel. Y, como se sabe las consecuencias tributarias por optarse por una u otra alternativa son diferentes. En efecto en el evento del impuesto sobre la renta en el primer caso se podría estar en el caso de un beneficio o regalía económica proveniente de la explotación de la propiedad industrial, mientras que en el segundo caso se trataría de la compraventa de un bien mueble. También podría llegar a ser la prestación de un servicio.

Es interesante analizar como en el impuesto que se genera a partir de los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial la legislación colombiana es rigurosa en aras de cumplir con el Tratado de la Organización mundial para la Propiedad Intelectual (OMPI) y tipifica en el artículo 272 del Código Penal Colombiano (ley 599 de 2000) el cual establece lo siguiente:

“Art 272. Violación a los mecanismos de protección de los derechos

patrimoniales de autor y otras defraudaciones . Incurrirá en multa quien”.

(...)

“2. Suprima o altere la información esencial para la gestión electrónica de derechos, o importe, distribuya o comunique ejemplares con la información suprimida o alterada.”

(...)

Así las cosas, la obligación de mencionar el nombre del autor cuando las obras son utilizadas en la Internet, cobra una especial importancia el derecho al buen manejo de la información y así nos ilustran el cómo de los bienes intangibles de igual forma se genera una actividad económica que también es gravada.

1.4 Dificultad de la localización espacial de las actividades.

Si a la dificultad anterior se agrega que el oferente del bien o del servicio se halla en otra ciudad u otro país al del comprador, o usuario, la discusión se centra entonces en el problema de determinar dónde se debe entender efectuada la venta o prestado el servicio. ¿Cuál debe ser la regla para determinar la localización de la operación realizada: la residencia del vendedor o prestador o la del adquirente o usuario?

Ante la ausencia de una normativa reguladora, el ejercicio de la potestad tributaria resulta extremadamente complejo debido a que las modalidades operativas que ofrece particularmente la Internet dificultan la aplicación de

los criterios tradicionales de imposición basados en la residencia de los sujetos o en la fuente de la renta.

Una situación de la vida real que evidencia la situación anterior es el del caso de comercio electrónico que, sigue la siguiente secuencia: una empresa usuaria de los servicios de un proveedor de Internet solicita a éste mantener a su disposición una página web en una computadora servidora, para que tengan acceso a ella clientes potenciales de sus bienes o servicios que están físicamente allí o simplemente se muestran bajo la forma de un catálogo. El proveedor de Internet para cumplir con su obligación pone a varios puntos de acceso estratégicos con el fin de que la conexión se pueda realizar donde esté ubicado el potencial cliente mediante una simple llamada local. El potencial cliente realiza la operación y adquiere un bien digitalizado que paga a través de un medio de pago electrónico. Se pregunta en relación con éste negocio donde se ha realizado espacialmente: en el sitio donde se halla ubicada la página: ¿el del usuario vendedor?, ¿el lugar donde están los negocios de interconexión de las redes de telecomunicación? , o, ¿el lugar (que puede ser cualquier sitio del mundo) donde está el potencial cliente de los bienes?.

La doctrina tributaria ha explicado que el aspecto espacial del hecho imponible, esto es, elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho, o, se encuadra en la situación en que fueron descritos, o, el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación, se fija teniendo en cuenta los

denominados “ criterios de atribución de potestad tributaria”³⁰ estos criterios pueden ser políticos como la nacionalidad; sociales como la residencia o el domicilio que toman en cuenta precisamente la pertenencia social, o económicos, cuando se analiza el lugar de la fuente de la riqueza que se pretende gravar.

Pero como advierte Eusebio González “tan válida es dentro del territorio nacional la ley fiscal que vincula un presupuesto de hecho a un sujeto activo determinado a través de la nacionalidad, el domicilio o la residencia (criterios de vinculación propio e los impuestos personales) como la que lo hace a través del lugar donde se encuentran las fuentes productoras de renta (criterio de vinculación propio de los impuestos de producto), o la que considera el lugar donde se realizan los actos jurídicos o consumen los bienes (criterio de vinculación propio de los impuestos indirectos. (la diferencia entre uno y otro criterio) no está evidentemente en el principio de territorialidad que es la base común a todos ellos sino en el carácter subjetivo u objetivo de cada uno de los criterios de vinculación: subjetivos en los impuestos personales y objetivos en los impuestos reales o indirectos.”³¹

En materia de derecho electrónico, es importante tener claro que no existe entre la doctrina un interés para reformular o replantear las teorías del comercio

³⁰ VILLEGAS Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. T I. Depalma. Buenos Aires. 1987, página 243-244.

³¹ GONZALEZ GARCÍA Eusebio. Comentario al artículo 22 de la LGT En: comentarios a las leyes tributarias y financieras TI Edersa Madrid. 1982. página 165 y 166.

Algunos han sugerido reconocer en relación con las páginas web su carácter de establecimiento permanente para fines tributarios para poder identificar en ella una unidad económica vinculada a un territorio, aspecto que como se verá, ha tenido un desarrollo conceptual interesante³².

Un claro ejemplo del anterior planteamiento es que en Colombia y en la mayoría de los países de América Latina los sitios web no pueden ser considerados como establecimientos de comercio (teniendo en cuenta el desarrollo doctrinal de dicho concepto) ya que los “sites” virtuales desde donde se despliega la actividad que podría llegar a ser gravada, no alcanza a tener o a contar con la calidad de establecimiento de comercio ya que carecen de elementos esenciales como capital, crédito, contabilidad, vigilancia estatal y derecho a la clientela. Así las cosas analizaremos el concepto de establecimiento permanente que se ha planteado:

El establecimiento permanente es la figura jurídica del derecho tributario internacional que se invoca en los casos en los que un Empresa realiza operaciones en mas de un estado o país con el fin de justificar el ejercicio del poder tributario y la obligación de pagar impuestos en un segundo estado o país cuando dicha empresa en una forma mucho más que eventual realiza operaciones y recibe ingresos en ese segundo estado o país. Es reconocimiento del estatuto personal o subjetivo como criterio de imposición de las obligaciones tributarias el cual prevalece a menos que como

³² Vid. Infra: 3.3.

consecuencia de la existencia del establecimiento permanente se pueda deducir que el estado o país de la fuente donde este se encuentre ubicado, adquiere el derecho a ejercer el poder tributario.

El parámetro del concepto se identifica con el artículo 5 del modelo de tratado para evitar la doble imposición de la OCDE, según el cual hay establecimiento permanente y por ende un Estado o país tiene derecho a ejercitar su poder tributario cuando una empresa mantiene un negocio fijo a través de un lugar fijo de negocios (*fixed place of business*) en donde realiza total o parcialmente sus actividades en dicho Estado o país y siempre ante la evidencia de unas ciertas características objetivas, fácticas y circunstanciales que aparecen descritas y explicadas en la misma norma y en sus comentarios.

Como típicos ejemplos de establecimientos permanentes son las oficinas, fábricas sucursales, talleres. Por expresa exclusión no son establecimientos, filiales, actividades auxiliares o preparatorias.

Si bien el concepto en teoría resulta relativamente claro, cuando es adoptado por las legislaciones de los países adquiere diferencias de matiz que no permiten resolver un caso concreto con criterio universal. Se han observado casos concretos de aplicación del artículo 5 del modelo de OCDE de diferente manera aún antes del año de 2000. En Australia la existencia de equipos en su territorio su provoca la existencia de establecimiento permanente y por ende el pago de impuestos, de esta forma una página web localizada en

una computadora servidora por la cual se resuelven negocios en el país, fijada con criterio de permanencia el tiempo y localizada en territorio australiano, constituye un establecimiento permanente. Sin embargo hay países que aún no contemplan esta situación como Italia y por lo tanto no causaría tributación.

1.5 Insuficiencia de los criterios tributarios actuales ante la Realidad Virtual.

Para algunos tributaristas, las normas de derecho tributario internacional parten de la movilidad de las personas y de su riqueza, pero no se adaptan adecuadamente en relación con la movilidad de los bienes, por lo tanto los criterios de imposición que sirven de fundamento a la fiscalidad internacional pueden llegar a ser inaplicables.

Hay también expertos en tributación que opinan que no está ocurriendo nada nuevo, que los problemas que plantea el comercio electrónico han sido los mismos problemas que se han debatido en materia de imposición y que simplemente basta la adecuación de los sistemas impositivos en función de las innovaciones tecnológicas del presente, la intangibilidad de los bienes y el mercado cibernético.³³

Sin embargo es importante destacar que en materia de comercio electrónico, no existe entre la doctrina un interés para reformular o replantear las teorías de comercio electrónico. A nivel general, no se ha propuesto normas

³³ CARZOLA PRIETO, Luis María y Chicó de la Cámara Pablo. Los impuestos en el comercio electrónico. Arazadi Navarra 2001. Página 35.

adicionales de derecho Internacional Privado relativas a la innovación de problemas tributarios.

Ejemplo del anterior planteamiento es que existe una uniformidad de criterios para establecer normatividades que regulen la actividad tributaria tratándose específicamente de comercio electrónico.

En muchos casos existen ya mecanismos legales que a través de la interpretación pueden aplicarse sin excesivos problemas para asegurar que el sistema tributario mantenga su efectividad en el ciberespacio, sin doble imposición ni elusión del impuesto. En otros casos será necesario introducir algunas modificaciones en cuyo supuesto deberán extenderse las modificaciones que se introduzcan en los sistemas tradicionales de comercio para evitar distorsiones de origen fiscal.

2. Aspectos concretos hacia posibles soluciones

Como se desprende de los anteriores apuntes, podemos inferir que la doctrina se ha dividido en dos corrientes respecto a la solución de los problemas tributarios que plantea el uso generalizado de las redes de telecomunicaciones. De una parte, están quienes opinan que no se está creando ningún problema en la aplicación de los conceptos tradicionales sobre fiscalidad internacional. De esta manera, quienes así piensan encuentran que es

posible aplicar los institutos y categorías tributarios ya existentes, como el caso previsto en la doctrina como “régimen de las ventas a distancia”, que tiene en común la solución a la complejidad que se deriva de la ausencia de una presencia física del vendedor en el país del comprador.

En el otro extremo se encuentra la corriente de opinión que propugna por revisar o replantear los conceptos fiscales tradicionales que se han fundamentado en el movimiento físico de las personas y de las mercancías. Consideran que conceptos tales como el del establecimiento permanente (del cuál hablaremos más adelante) no es el más adecuado por no adaptarse a las nuevas formas y circunstancias de las transacciones comerciales en donde existe la gran dificultad de identificar las partes intervinientes en las mismas y ubicarlas territorialmente.

Diversas organizaciones gubernamentales y no gubernamentales y, en general, los gobiernos de los países, se han pronunciado sobre el tema y sugerido propuestas de solución del problema.

2.1 La iniciativa de los Estados Unidos

En marzo de 1997, el representante Christopher Cox y el senador Ron Wyden propusieron al Congreso la *Internet Tax Freedom Act (ITFA)*, un proyecto de ley que propugnaba por declarar una moratoria de tres años para los estados y gobiernos locales que los inhibía a crear nuevas formas de

imposición sobre Internet, incluidos los gravámenes sobre el acceso a Internet. La finalidad de la medida fue darle un impulso y consolidar el naciente comercio electrónico como medio de realización de negocios, para luego establecer un sistema impositivo adecuado a las nuevas experiencias.

Con anterioridad el estado de Massachussets había declarado la Internet como zona libre de impuestos, otorgándole una exención temporal sobre el impuesto selectivo al consumo que grava en el sistema tributario estadounidense los servicios de telecomunicaciones y el acceso a dicho servicio.

El Congreso aprobó la iniciativa, y el presidente Clinton sancionó la ITFA que quedó incluida dentro de la Ómnibus Appropriations Act de 1998. De ésta forma, entre esa fecha y el 20 de octubre de 2001, se declaró Internet como zona libre de impuestos, medida que fue prorrogada el 10 de noviembre de 2001, donde nuevamente el Congreso de Estados Unidos aprobó prorrogar la inhibición por dos años más, hasta noviembre de 2003.

Gran parte de la explicación de la actitud de los legisladores norteamericanos tiene que ver con la presión de los inversionistas que pretenden que haya una espera para que el comercio electrónico se consolide como una forma alternativa de la compraventa de bienes y servicios, pero no debe ser observada como la consolidación de la Internet como una nueva zona libre de impuestos.

Así mismo, hay que destacar que su actitud se explica desde el punto de vista jurídico en gran parte por el fallo de la Corte Suprema de 1992, en el caso *Quill Corporation Vs. El estado de Dakota del Norte*, donde la corporación demandó a dicho estado por exigirle el cobro del impuesto general a las ventas sobre todas sus operaciones, no obstante que no tenía presencia física en él y sus ingresos provenían de las ventas por catálogo y por teléfono desde otros estados de la Unión. La Corte Suprema estableció que la imposición establecida por Dakota violaba la cláusula constitucional de libertad de comercio (conocida como *The Commerce Clause of the Federal Constitution*), que prohíbe crear barreras para el tráfico comercial entre los diferentes estados, al apreciar que la empresa carecía en dicho territorio de un nexo que implicase una presencia física.

De otra parte, en un estudio realizado en 1996 sobre las pautas que el sistema fiscal federal debería adoptar en relación con la creciente contratación a través de medios electrónicos, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos estableció su gravabilidad pero respetando tres principios básicos a saber:

1. Neutralidad
2. Aplicación de los preceptos de fiscalidad internacional
3. Un nuevo marco legislativo tributario para las operaciones electrónicas

La posición del país norteamericano sugiere un compás de espera de

consolidación de los nuevos mecanismos de tráfico y sentar una forma de gravabilidad idónea a éste tipo de transacciones que respete los principios de imposición.

“Es importante observar que la posición del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos (exportador de servicios y de tecnología) busca en lo posible estimular una regulación internacional que no inhiba el desarrollo del comercio electrónico, dando énfasis a LA RESIDENCIA del sujeto prestados de servicios u otorgante de licencias sobre intangibles como criterio para determinar la soberanía fiscal de un estado que celebre con otro un convenio de tributación”

34

2.2. El trabajo y recomendaciones de la OCDE

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), convocó en noviembre de 1997 a una actividad académica en Finlandia, en la que después de analizar detalladamente la situación fiscal provocada por el uso de redes electrónicas de un modo generalizado, y formuló una propuesta con criterios básicos para llevar a cabo una reforma fiscal en la materia. Sugirió como principios que coadyuven a la solución de los problemas surgidos están el de equidad, simplicidad, seguridad jurídica, eficiencia y justicia.

De acuerdo con la equidad, no deben provocarse distorsiones económicas

³⁴ OBANDO MÁRQUEZ, Op. Cit.

con la introducción o empleo de sistemas de contratación electrónica, gravando de forma distinta a quien realice operaciones por medios electrónicos. El principio de simplicidad supone que los costos y esfuerzos administrativos y de cumplimiento de las normas fiscales deben ser los mínimos posibles. De acuerdo con el de seguridad jurídica, los sujetos pasivos deben tener certeza sobre los elementos constitutivos de imposición en un entorno informático, eliminando toda posibilidad de cambios repentinos en las normas fiscales y evitando al máximo la posibilidad de interpretaciones diversas sobre la ley; Desde el punto de vista de la eficiencia, debe evitarse la evasión y el fraude fiscal que pueda surgir como consecuencia de la introducción de actividades comerciales por las vías telemáticas. Y finalmente, de acuerdo con el principio de justicia, el reparto de impuestos entre los países debe ser proporcionado entre ellos.

En una segunda reunión, con ocasión de la Conferencia Ministerial de Ottawa en 1998, la OCDE adoptó una resolución con las condiciones básicas del sistema de tributación del comercio electrónico, en la cuál, se reafirmaron ideas sobre los principios tributarios aplicables y se enfatizó en que no es necesario crear nuevas figuras tributarias que graven el comercio electrónico. Se reafirmó que las administraciones tributarias deben exigir el mismo nivel de identificación e información a los contribuyentes que emplean el comercio convencional del que se pretenda exigir a quienes empleen redes telemáticas,

en donde puede ser preciso el uso de métodos diversos. Así mismo, no consideró el establecimiento de un “*bit-tax*”³⁵, pero encontró necesario aplicar los principios vigentes en los tratados internacionales, con la salvedad de revisar y clarificar su aplicabilidad en lo que tiene que ver con el criterio de establecimiento permanente y el tratamiento tributario de las adquisiciones de software.

A partir de marzo de 2000, los estudios de la OCDE se orientaron a reflexionar sobre si las Páginas Web, los servidores donde estas se alojan o las actividades de las empresas que promocionan y venden sus productos a partir de tales páginas constituían o no establecimientos permanentes, es decir, lugares fijos de actividad, bajo la orientación del artículo 5 del Modelo de Tratado para evitar la Doble Tributación. Los estudios del Comité de Asuntos Fiscales finalizaron con la decisión de incluir dentro de los comentarios al referido artículo una aplicación particular del comercio electrónico en la definición de establecimiento permanente.

De acuerdo con los anteriores comentarios se sentó la idea general que una página web no puede, por si misma, constituir establecimiento permanente. Adicionalmente, se concluyó que la ubicación de un servidor conectado a Internet, salvo circunstancias especiales, tampoco constituye un

³⁵ El Bit Tax fue una propuesta planteada originalmente por Arthur Cordell y Ran Ide, y se trata de una imposición sobre los bits, que es la unidad de información en los medios y bienes transformados a formato digital, porque propugna por establecer un gravame de un centavo de dólar por cada mil bytes de información que se transmita por la red. Hasta ahora ha sido considerado como un tributo de compleja recaudación, cuyo sujeto pasivo sería el usuario de las redes telemáticas y en el que los operadores de las redes actuarían como agentes de retención, cuya base imponible está constituida por el número de bits transmitidos. Obligaría de suyo que los países y sus administraciones de impuestos acordaran un tratado mundial para manejar y administrar el tributo a nivel mundial. Además, es un tributo que desconoce la capacidad contributiva, al gravar por igual la transmisión de un mensaje de amor enviado a través del

establecimiento permanente de una empresa que lo utilice desde el exterior, y que una empresa que se valga de una página web con contenidos para realizar operaciones normales de comercio electrónico, por ese simple hecho, tampoco implica que tenga establecimiento permanente.

Si bien la decisión fue tomada en consenso general por los miembros de la OCDE, no hubo unanimidad entre ellos. El Reino Unido, consideró que bajo ningún concepto las computadoras constituyen establecimiento permanente para las empresas que promocionan y venden sus productos a partir de páginas web³⁶, bien por si mismas o por contener sitios o páginas web; en cambio, Portugal y España consideraron que puede haber casos en que a pesar de no existir presencia física, se pueda concluir a través de normas alternas la existencia de un establecimiento permanente.

La falta de unanimidad puede ser apreciada en la ejemplificación para la aplicación de los postulados reseñados que aparecen así: “ Es común que una página web a través de la que una empresa lleva a cabo su negocio se ubique en un servidor de Internet de un Proveedor de Servicios de Internet (ISP, por su sigla en inglés). Aunque los honorarios que aquella empresa paga al ISP con esa finalidad puedan basarse en la cantidad de espacio de disco utilizado para almacenar el software y los datos requeridos por la página web, éstos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición

correo electrónico, que un contacto electrónico entre multinacionales de un importante valor económico, si ambos llegan a coincidir en el número de bits transmitidos por la Red.

³⁶ Denominadas “E-Tailers”

de la empresa comercial aún en el caso de que dicha empresa haya podido decidir que su página se aloje en un servidor determinado y en una ubicación concreta. En ese caso, la empresa no puede ser obligada a adquirir un lugar de negocio en virtud de ese contrato de alojamiento. Sin embargo, si una empresa que realiza su negocio a través de una página web tiene el servidor a su disposición, por ejemplo tiene en propiedad o alquiler y maneja el servidor en que se almacena y utiliza la página, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa si se dan los otros requisitos del precepto³⁷.

Nos parece que se ha querido aplicar en relación con el comercio electrónico reglas ya previstas en el modelo que señalan que no constituye establecimiento permanente la “utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa”; “el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas”, y “el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa”(literales a, b y d, apartado 4, del artículo 5 del Modelo).

De otra parte, cada uno de los temas centrales de debate en estos aspectos tiene que ver con el respeto al principio de igualdad en función de las formas externas de la oferta: no hay justificación para que se trate de manera

³⁷ OCDE. Modelo de Tratado para evitar la Doble Tributación, art. 5 apartado 42.3

diferente el comercio electrónico del comercio tradicional. Los medios utilizados no deben servir para establecer diferenciaciones, sino los objetos propios de cada actividad.

La observación acerca de que un servidor no es un establecimiento permanente de la empresa cuya información se almacena allí, pero que sí lo es para un proveedor de servicios de Internet, no es una precisión clara ni justa en todos los casos. La posición del servidor de un ISP en un sitio específico puede obedecer a simples razones técnicas de operación de la red de telecomunicaciones.

En torno de la decisión tomada en la OCDE, son bastante sutiles las diferencias para que exista o no establecimiento permanente, y depende mucho del tipo de contrato, prestaciones y circunstancias del mismo, lo que ha provocado una evidente inseguridad jurídica, que tal vez haya sido la razón para que en los últimos tiempos se observe la tendencia generalizada hacia la suscripción de contratos de *hosting*³⁸ y la creación de zonas francas informáticas, en donde se ubican los equipos servidores que hospedan sitios y páginas.

Con todo, queda pendiente un aspecto relacionado con el establecimiento permanente que aún no ha sido tratado, y se trata de la parte de los ingresos que pueden en un momento dado atribuirse a él cuando se trata de

³⁸ Hospedaje, cuya prestación consiste en almacenar los datos en un servidor a cambio de un precio.

operaciones de comercio electrónico. En muchas ocasiones, el potencial adquirente de bienes o servicios digitalizados no se halla en el territorio donde se encuentra ubicado el establecimiento virtual, y por ello, se pone en tela de juicio que el Estado o país de la fuente tenga la potestad tributaria para gravar la totalidad de las rentas del establecimiento ubicado en su territorio.

La legislación colombiana no ha acogido la tesis del establecimiento permanente en forma clara, sino que se toma en cuenta el criterio de rentas de fuente nacional, para considerar la gravabilidad de las operaciones; el criterio de establecimiento es enunciativo de cierto tipo de actividades, que de conformidad con la Superintendencia de Sociedades por el solo hecho de ejecutar un solo contrato de este tipo daría lugar al desarrollo de actividades permanentes en el país y en esa medida a la constitución de una sucursal en Colombia.

2.3 Consideraciones de la Unión Europea

La opinión de la Comisión Europea, al considerar que el impuesto particular de la organización comunitaria es el IVA, es la de apreciar como inadecuada la creación de un impuesto nuevo a la manera del “*bit-tax*”, o similares.

El Comité Económico y Social ha expresado que con el crecimiento de los servicios fronterizos, las nuevas tecnologías están siendo empleadas para

cambiar los ingresos gravables a lugares fuera de la estructura del sistema del IVA. Además, la diferencia entre los tipos o porcentajes del IVA de cada uno de los países ofrece incentivos para la evasión fiscal. Ante este estado, considera de vital importancia que se eviten prácticas de “dumping”³⁹ de los poderes tributarios de algunos países en contra otros, y sugiere la justa y leal competencia entre los diversos sistemas tributarios.

De modo general, pueden resumirse en seis principios básicos, que señalan el tratamiento del comercio electrónico en el viejo continente:

1. Ausencia de nuevos impuestos, pues los actuales pueden aplicarse al comercio electrónico.
2. Las transmisiones electrónicas deben considerarse a efectos del IVA, como prestación de servicios.
3. Garantizar la neutralidad, en el sentido de que los servicios prestados mediante comercio electrónico destinados al consumo en la Unión Europea, se gravan dentro de la Unión, y que esos mismos servicios destinados al consumo fuera de la Unión no están sujetos a IVA en los países miembros de ella.
4. Facilitar el cumplimiento de tal manera que debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores.
5. Garantizar el control y el cumplimiento efectivo de los impuestos.

³⁹ Para una empresa, es el hecho de vender su producción a precio inferior al costo para competir eficazmente en el mercado. Se utiliza como sinónimo de competencia desleal. Se considera fundamentalmente como una acción sobre los precios de exportación, por lo que se lleva a cabo por el Estado (a través de subvenciones), o con su apoyo, y por grupos de empresas.

6. Facilitar la administración de los impuestos, de tal manera que se facilite a los agentes no comunitarios el cumplimiento de sus obligaciones contables respecto al IVA comunitario.

Con base en las anteriores determinaciones respecto del comercio electrónico se orienta con el criterio de gravabilidad en el lugar de destino: las importaciones de bienes y servicios digitalizados están gravados en la Unión Europea y la exportación de los mismos está exenta.

2.4 La opinión de la doctrina colombiana

Infortunadamente, no han sido muchos los pronunciamientos de la doctrina colombiana, en contraste con la doctrina administrativa representada por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, a través de los conceptos que emite regularmente, atendiendo a consultas sobre la aplicación concreta de actos de comercio electrónico en relación con los impuestos del orden nacional. Tampoco ha sido muy tratado el tema de la imposición local y el comercio electrónico, y la jurisprudencia sobre éstos tópicos apenas está en la etapa de primeros estudios.

2.4.1 Doctrina Privada Nacional

No ha existido una producción constante sobre el tema a nivel de doctrina privada colombiana, sino más bien aislada, y su análisis de una u otra manera ha recabado en aspectos puntuales. De ahí que valga la pena

reseñar sólo algunos de ellos, que ilustran el avance investigativo en el tema.

Un pronunciamiento importante es el realizado por Luis Miguel Gómez Sjoberg, en su obra Aspectos Tributarios del Comercio Electrónico, publicado por la Universidad de los Andes y Legis en el año 2002, quien parte de la base de la apreciación que el comercio electrónico no es particularmente diferente al comercio que, tradicionalmente, se venía cumpliendo con apoyo de tecnologías ya superadas. Para el propósito de la incidencia tributaria en el empleo del nuevo comercio, reconoce que al no existir una normatividad especial resulta forzoso recurrir al esquema de la legislación tributaria vigente con el fin de encontrar las consecuencias del uso de las nuevas tecnologías y la realización de las nuevas modalidades de negocio jurídico.

Con base en esa idea, plantea el análisis del comercio de bienes corporales y de los bienes incorporales, y con esa distinción, afronta las implicaciones a la luz de la legislación vigente en el impuesto de renta, el IVA y el impuesto de timbre. A través de ese planteamiento, se aparta de las líneas de pensamiento de los autores norteamericanos y europeos que frente al mismo problema, es decir, la ausencia de una normatividad especial, han analizado los problemas a la luz de los principios de la tributación directa e indirecta y la incidencia concreta en cada uno de los tributos de uno y otro género.

Debido a la línea de estudio adoptada, centra su análisis en el estudio de los elementos espaciales de los impuestos (ubicación de los hechos

gravados), particularmente de las reglas de la fuente y sus excepciones en el caso del Art. 26 del estatuto Tributario sobre el impuesto de renta. Y de ésta manera sobrepone distintos casos generales para deducir si hay o no hecho gravado en casos generales de comercio electrónico y diversos escenarios.

Otro autor que ha tratado el tema de forma importante es José María Obando Márquez, quien a través de su exposición hecha al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, hace un análisis de los aspectos impositivos de la Ley del comercio electrónico en Colombia, analizando la legislación tributaria vigente en Colombia, la Ley 527 de 1999, y el tratamiento que le otorga la administración a las operaciones realizadas a través del comercio electrónico⁴⁰.

Fernando Alvarez, otro importante experto en temas tributarios realizó un análisis, publicado en la revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT -, donde señala principalmente cuál es el tratamiento que hace la DIAN acerca del fenómeno del comercio electrónico, y cuáles son las posturas internacionales respecto al tema de la libertad tributaria en las operaciones que tienen lugar en el ciberespacio, y hace un fuerte llamado a adoptar la tesis del establecimiento permanente para determinar la gravabilidad de las operaciones, teniendo en cuenta que es un tema que desborda los intereses nacionales y a los cuales debe darse una respuesta enfocada hacia el mercado global.

⁴⁰ OBANDO MÁRQUEZ, José María. Aspectos Impositivos de la Ley de Comercio Electrónico. En: Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 50. ICDT. Bogotá. 2000, pág. 93 y ss.

2.4.2 Doctrina de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Desde 1998 la División de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ha emitido en forma aislada alrededor de treinta conceptos relacionados directa o indirectamente con el comercio electrónico, en los cuáles no ha demostrado la consistencia deseada para solucionar los problemas de gravabilidad de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico.

De modo general, a través del concepto 15727 de 2001, ante la pregunta sobre la existencia de un régimen especial en materia tributaria para las operaciones electrónicas, la Administración respondió que no existe ninguna regulación tributaria especial para éste tipo de transacciones y que en cuanto a los efectos impositivos de las mismas ella siempre “ha considerado que estos corresponden a los mismos efectos que producen las mismas operaciones realizadas en forma tradicional”. En el mismo concepto, respecto a la noción expresada en la Ley 527 de 1999, deduce que “el comercio electrónico es un medio más por el cuál se realizan actividades y operaciones, y en consecuencia éstas se encuentran sometidas a las normas generales impositivas mientras no exista una regulación especial que les otorgue un tratamiento diferente”.

La administración ha hecho referencia principalmente, al tema del impuesto sobre las ventas, teniendo especial consideración con la venta y publicidad en Internet (conceptos 7943 e 2000 y 9968 de 2001), la prestación de servicios por Internet (conceptos 49207 de 2001, 12384 de 2001, 43071 de 1999 y el Concepto unificado 3 del Impuesto sobre las ventas), acceso a Internet (concepto 62539 de 1999) y software por Internet (concepto 62356 de 2001 y concepto Unificado 3 de del Impuesto sobre las ventas). El tratamiento al impuesto sobre la renta será abordado en el capítulo siguiente.

CAPÍTULO III

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEBERES TRIBUTARIOS EN COLOMBIA

Una vez se han estudiado ya los aspectos generales de lo que se entiende por comercio electrónico y la Ley 527 de 1999 y, el tratamiento que se ha dado a nivel nacional e internacional a las operaciones electrónicas, los problemas y posibles soluciones, en el presente capítulo pretendemos detenernos en el análisis del impacto del comercio electrónico en el Impuesto sobre la renta y los deberes tributarios.

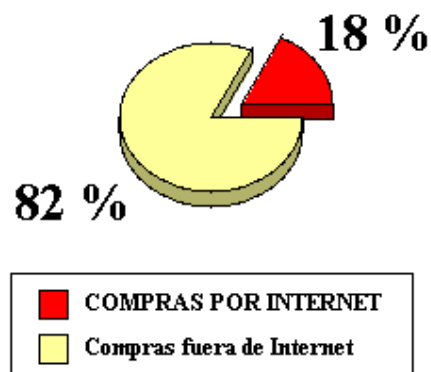
1. Introducción

El impuesto sobre la renta es quizá la obligación tributaria sustancial más importante a cargo de los contribuyentes, y representa para el Estado, uno

de los ingresos más cuantiosos. Los problemas tributarios más notorios para el comercio electrónico tienen que ver con el tratamiento que otorga la ley, jurisprudencia y doctrina a éste impuesto que busca gravar la utilidad, o ganancia obtenida en un periodo fiscal.

Por esta razón consideramos fundamental mostrar un informe elaborado por la Naciones Unidas en el año de 2002, para ésta investigación mostrar la estimativa en cifras que tiene las compras realizadas por comercio electrónico ya que de ellas (como veremos más adelante) se genera una gran actividad comercial que aún no se ha terminado de regular, en el sentido de representar rentas que pueden ser gravadas:

Distribución de Compras Mundiales: 2006



El informe indica que el crecimiento también fue fuerte en Iberoamérica — especialmente en Brasil, México, Chile, Colombia y Venezuela, por lo tanto, ahí existe una clara problemática sobre la regulación insuficiente para dichas actividades con relación al impuesto de la renta.

Ahora, para poder tener claro cuáles son los aspectos que generan

discusión entre los distintos autores y autoridades, es preciso primero tener presente los elementos fundamentales del impuesto a la renta, que desarrollaremos a continuación.

2. De los impuestos en general:

Para llevar a cabo el estudio del impuesto sobre la renta en Colombia, es necesario distinguir cuáles son los elementos que conforman un impuesto cualquiera a saber:

1. Sujeto Activo, en cabeza del Estado, representado por la Nación.
2. Sujeto Pasivo, es decir, en quien recae la obligación tributaria.
3. Hecho Generador
4. Base Gravable
5. Tarifa

2.1.1 Sujetos pasivos

De conformidad con nuestra legislación, todas las personas naturales o jurídicas en principio son sujetos pasivos de la obligación tributaria. En este sentido la Constitución Política⁴¹ señaló el principio según el cual, es obligación de la persona y el ciudadano, contribuir a los gastos del Estado.

⁴¹ Constitución Nacional de 1991. Artículo 95.

La sujeción de las personas por regla general, deviene del poder tributario que ostenta el Estado, quien en palabras de la doctrina especializada, "representa una soberanía que mantiene bajo su sujeción a los particulares, no simplemente como una manifestación de fuerza política y jurídica, sino con la finalidad fundamental de realizar el bien común de los asociados."⁴²

De lo anteriormente expresado, podemos observar que el tópico relacionado con la sujeción pasiva se encuentra en nuestro derecho ligado íntimamente con el concepto de Soberanía del Estado, concepto que a nuestro juicio es de fundamental importancia para el desarrollo de este trabajo.

Nuestra Carta Política establece en su Artículo 3° que "*La soberanía reside exclusivamente en el pueblo, del cual emana el poder público. El pueblo la ejerce en forma directa o por medio de sus representantes, en los términos que la Constitución establece*".

2.1.2 El hecho generador

Los hechos generadores según el Doctor Bravo Arteaga, puede definirse como "el tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria"⁴³. Su importancia puede considerarse en dos aspectos: el momento del

⁴² BRAVO ARTEAGA. JUAN RAFAEL. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. 2ª. Edición. Ediciones Rosaristas 1997.

⁴³ Op. Cit. Pág. 239

nacimiento de la obligación tributaria y la referencia a la norma reguladora de dicha obligación.

Toda obligación tributaria tiene origen en la ley, es *ex – legem*, por lo tanto, dicha obligación nace cuando se cumplen los presupuestos previstos en ella, como condicionante de la obligación, y partir de ese momento, se debe registrar la operación a cargo del sujeto pasivo y tomar en cuenta los demás factores jurídicos relativos a su exigibilidad y a la prescripción de las acciones para su determinación y para su cobro.

El hecho gravado está compuesto de varios elementos, los cuales permiten establecer las condiciones para la existencia del impuesto; éstos elementos son cuatro: objetivos, subjetivos, temporales y espaciales.

2.1.2.1 Elementos Objetivos

Es el acto jurídico que tiene una forma específica, recae sobre una materia determinada y se relaciona con un hecho económico que revela la capacidad para el pago del tributo.

2.1.2.2 Elementos Subjetivos

Son aquellas calidades de uno de los sujetos que interviene en la relación tributaria. Son condiciones que van a determinar al sujeto

pasivo de la obligación.

2.1.2.3 Elementos Temporales

Pretende establecer el momento de la causación del tributo, para determinar posteriormente el nacimiento de la obligación tributaria, y de esa forma, se considera como el punto de referencia para establecer el momento de la exigibilidad del impuesto, los cómputos para establecer la caducidad y la prescripción de las acciones.

2.1.2.4 Elementos Espaciales

Determinan el lugar en el cuál se ha realizado el hecho gravado, para de esa forma, identificar el sujeto activo de la obligación tributaria.

Este último elemento es esencial para entender la problemática generada alrededor de la territorialidad y fuente nacional alrededor del impuesto sobre la renta.

2.1.2.4.1 Territorialidad en materia tributaria

Tal como lo establece el doctor Juan Rafael Bravo Arteaga, “Jurídicamente resulta de la mayor importancia establecer cual es el lugar donde se debe entender realizado el hecho gravado, ya que tal elemento permite determinar el sujeto activo de la obligación tributaria, cuando se trata de

impuestos departamentales o municipales”⁴⁴

A nuestro juicio, debe entenderse que el sujeto activo puede recaer además sobre impuestos del orden nacional, que son los más importantes y a los cuales dedicaremos la mayor parte de nuestro trabajo, y no exclusivamente a impuestos del orden departamental o municipal.

La territorialidad hace referencia pues, a la ubicación geográfica en que se encuentra el sujeto que realiza el hecho gravado, o en el lugar que se realiza la actividad que lo genera, independiente de consideraciones subjetivas tal como el ánimo que determina el domicilio.

Para tener claro que se entiende por ingreso de fuente nacional, desarrollaremos primero conceptos que son necesarios, como domicilio residencia y territorialidad.

2.1.2.4.1.1 Domicilio

El derecho civil colombiano, considera el domicilio como la relación jurídica entre una persona y determinada circunscripción territorial municipal. Desde ese punto de vista, los términos vecindad y domicilio son sinónimos. Según el código civil, en el artículo 76, “el domicilio consiste en la residencia acompañada, real o presuntamente, del ánimo de permanecer a ella”.

⁴⁴ JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA. Op. Cit. Pág. 257

Según lo observado por Arturo Valencia Zea, “ en el domicilio es necesario distinguir la relación jurídica que lo constituye , del lugar que constituye su objeto. No debe identificarse el domicilio con un lugar (un local o una casa). Cuando de una persona decimos que tiene su domicilio en tal ciudad o pueblo, en manera alguna podemos confundir la ciudad o pueblo con la calidad de “domiciliado” en ese lugar, pues simplemente estamos afirmando de esa persona un “estado”, una “calidad jurídica”: la de encontrarse habitualmente en esa ciudad o municipio. El municipio es simplemente el factum o hecho material que la ley tiene en cuenta para crear la relación jurídica del domicilio”⁴⁵

La función principal del domicilio, es determinar la jurisdicción de los jueces al momento de entablar una demanda. En el caso concreto que estudiamos, el domicilio es importante en la medida que algunos tributos como el Impuesto Sobre la Renta, tiene como sujeto pasivo exclusivamente a personas domiciliadas en Colombia.

Hay casos en los cuales tal definición no aparece tan clara, por ejemplo: ¿ qué hacer cuando una persona reside habitualmente en dos o más lugares?, ¿ qué hacer cuando no se puede determinar la residencia habitual de una persona por vivir indistintamente en forma transitoria en varios lugares?

⁴⁵ ARTURO VALENCIA ZEA, ALVARO ORTIZ MONSALVE. Derecho Civil. Parte General y Personas.Ed. Temis, XIV Edición. Pág. 328.

En ese sentido, hay básicamente 2 doctrinas: la romana y la francesa. La posición asumida por la legislación colombiana es la primera a saber: Una persona puede tener más de un domicilio (Art. 83 del código civil), y también es posible que una persona carezca de él por lo cuál, la simple residencia transitoria hace de domicilio (Art. 84 del código civil).

A pesar de lo anterior, es importante anotar que el domicilio puede pactarse convencionalmente en la celebración de un contrato, de común acuerdo, para los actos judiciales o extrajudiciales a que diere lugar el mismo contrato (Art. 85 del código civil).

2.1.2.4.1.2 Residencia

Podemos extraer de la definición de domicilio el concepto de residencia. Puede entenderse ésta, como el elemento material del domicilio, es decir, el simple hecho material de permanecer en un lugar determinado, pero excluyendo el elemento subjetivo del *ánimus*, que distingue al domicilio.

Es preciso distinguir desde el punto de vista jurídico la residencia del domicilio y en ese sentido la Doctrina ha manifestado que la residencia es "el lugar donde una persona de hecho habita. Puede coincidir con el domicilio, pero puede no ocurrir así. La ley no reglamenta la residencia, que se deja en principio, a la escogencia arbitraria de los individuos, salvo cuando éstos, por

causa de medidas administrativas o penales, han sido privados de la libertad.⁴⁶ Pare efectos del Estatuto Tributario lo que verdaderamente es importante en el impuesto de la renta es la Residencia, para determinar si la persona tributa o no.

De acuerdo a nuestro ordenamiento tributario, el artículo 10 del Estatuto Tributario la residencia consiste en la permanencia continua o discontinua en el país por más de seis meses en el año o periodo gravable, o que se completen dentro de este, así mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año gravable. Se consideran igualmente residentes, a las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aún cuando permanezcan en el exterior. Este último criterio va enfocado hacia la concepción del código civil.

2.2 Hecho Generador en el Impuesto sobre la Renta

El hecho generador del impuesto sobre la renta y complementarios, según lo señalado por el Art. 26 del E.T, es la suma de los ingresos ordinarios o extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cuál se obtienen los ingresos netos”.

⁴⁶ Collint, Capitant y julio de la Morandiere. *Traité de droit civil*. Paris Librairie Dalloz, 1957. Pags 507 y ss.

El hecho económico, o elemento material es entonces, la remuneración recibida por el aporte de un determinado factor a la producción, que genera un enriquecimiento para el patrimonio de una persona.

Es de considerar que en principio, son contribuyentes del Impuesto de renta, quienes cumplan con los requisitos de ley; sin embargo, es importante señalar que, contrario a lo que sucede en el impuesto a las ventas, contribuyente y declarante no se pueden considerar como sinónimos.

Son declarantes, quienes cumplan una serie de requisitos señalados por los artículos 592, 593 y 594 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 22 de la Ley 863 de 2003, sobre los cuales profundizaremos más adelante.

El elemento subjetivo está representado en que el impuesto sobre la Renta recae sobre las personas jurídicas nacionales, las personas naturales domiciliadas en Colombia, y las personas jurídicas extranjeras. El elemento temporal está considerado como un Impuesto de periodo, en contraposición a un impuesto instantáneo, y que comprende el año gravable, del 1 de enero al 31 de diciembre. Respecto al elemento espacial, se considera que son susceptibles de ser gravados con el impuesto Sobre la Renta aquellos ingresos obtenidos en Colombia, de acuerdo a lo consagrado en el Art. 24 del estatuto tributario.

Debe tenerse en cuenta, como motivo de reflexión de este trabajo, que tal como la doctrina especializada⁴⁷ lo ha señalado, "sostener que los servicios prestados fugazmente u ocasionalmente en Colombia dan lugar a impuesto sobre la renta en Colombia, va en contravía de las tendencias internacionales sobre el establecimiento permanente".

Quizás el punto fundamental de la discusión a nivel internacional central del impuesto resultante del comercio electrónico es la asignación de las utilidades de negocio entre la residencia permanente y los países que siguen el criterio de fuente nacional.

Las posibilidades se tienen que hacer sin la recomendación y el reconocimiento de que algunas de ellas pueden no ser prácticas. Es así como al fijar el escenario para un país los efectos pueden no ser los mejores, aunque para otro pueden considerarse como necesarios por asignar suficientes beneficios generados con el comercio electrónico.

3. Impuesto sobre la renta en el Comercio Electrónico

Es claro que la principal dificultad que ha encontrado el comercio electrónico en cuanto el aspecto fiscal, es determinar el lugar donde se entiende realizada la operación, y de esa forma, establecer si se encuentra gravada o no.

⁴⁷ Primer Seminario de Comercio Electrónico de la DIAN. Intervención Dr. Mauricio Alfredo Plazas Vega.

Para determinar lo anterior, se tiene el concepto de establecimiento permanente, acogido por la OCDE y por autoridades de Estados Unidos y la Unión Europea, entre otros. Colombia se aparta de dicho concepto, y en su lugar, determina el concepto de Ingreso de Fuente Nacional, establecido en el Art. 23 del Estatuto Tributario, que señala :

Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: (Inciso Modificado Ley 223/95, art. 66)

1. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

2. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

3. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

4. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.

5. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.

6. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

A contrario sensu, el artículo 27 del Estatuto, señala:

No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

a. Los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.

2) Los créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones.

3) Los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.

b) Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público.

Frente al impuesto sobre la renta, para efectos del comercio electrónico su hecho generador se encuentra fundado básicamente en la determinación de la aprehensión de rentas percibidas por un contribuyente, sujeto pasivo del tributo como consecuencia del

suministro o la compraventa de bienes tangibles solicitados vía electrónica.

Así las cosas, la fuente del ingreso para efectos del impuesto se tiene que establecer con base en los parámetros generales antes desarrollados en este trabajo, concernientes a la residencia, nacionalidad y domicilio del contribuyente.

No obstante respecto a las transacciones vía electrónica tendríamos que acudir a determinar la fuente del ingreso, basándonos en el lugar de ubicación del bien tangible y así mismo tendríamos que acudir a las diferentes modalidades de la compraventa internacional reconocidas por nuestra legislación comercial, tales como Incoterms⁴⁸

Si la sociedad A vende mercancías o servicios a los clientes en el país S, la determinación si A tiene un establecimiento permanente en el país S puede ser la cuestión clave en determinar si el país S tiene una autoridad que grava sobre los beneficios de negocio.

⁴⁸ 2.7.1.1 Free Alongside Ship (FAS).

Esté termino de aplicación internacional, significa que la obligación del vendedor se cumple cuando la mercancía se coloca al costado del buque, sobre el muelle, o en el puerto de embarque convenido. En consideración a lo anterior, el comprador, tendrá que soportar todos los eventuales riesgos de daño de la mercancía, desde el momento del cumplimiento de dicha entrega.

2.7.1.2 Free on Board (FOB)

Este término implica que el vendedor de la mercancía, cumple con su obligación de entrega cuando la mercancía ha sobre pasado la borda del buque en el respectivo puerto de embarque que se haya pactado. Así las cosas, el comprador ha de soportar todos los riesgos de daño a partir de aquel evento.

2.7.1.3 Cost, Insurance and Freight (CIF)

Significa que el vendedor de la mercancía, despache la mercancía en aduana para la exportación, solamente se encontrará obligado el vendedor a conseguir seguro con cobertura mínima, en este sentido, el vendedor ha de conseguir un seguro marítimo de cobertura de los riesgos del comprador de daño de la mercancía durante el transporte. Se entenderá pues la transferencia de propiedad cuando la mercancía traspasa la borda del buque en el puesto de embarque

Se disponen abajo una lista de diversas posibilidades de la autoridad que grava de la asignación entre el país S, el estado de la fuente, y el país de A, el estado de la residencia, con respecto a actividades electrónicas del comercio de A.

El aumento de negocios electrónicos del comercio en la importación y la exportación, modifica el equilibrio del impuesto que existe en los estados. Consideremos una transacción tradicional típica donde está la sociedad A, residente del estado en que se producen los bienes, para la venta a clientes en estado S. Después de la producción, los bienes son transferidos a una sucursal (e.g. un local comercial) en el estado S, donde la estrategia de ventas del estado S pone y distribuye los bienes para indicar a clientes de S. Por consenso internacional, el ingreso que es producto por la venta de los bienes es asignado entre los estados S y R así pues, que indican que S tiene que gravar primero con respecto al ingreso atribuible a la comercialización y a la distribución en el estado S, mientras que el estado R tiene autoridad que grava con respecto al ingreso atribuible a la fabricación.

Ahora considere la misma transacción en el mundo del comercio electrónico. Los bienes todavía se fabrican en el estado A pero ahora se pueden poner y vender para indicar a clientes de S con un sitio en Internet que se pudo situar en un servidor en el estado A. Las mercancías serían enviadas a los clientes del estado S y el pago sería hecho electrónicamente cuando la compra fue hecha. Si los bienes son digitales (e. g. consejo de la inversión, un vídeo) la entrega se podría hacer a través del Internet.

Por supuesto, ha sido siempre posible que la sociedad A venda a los clientes en el estado S sin tener una presencia física allí. Las ventas del pedido por correo electrónico o por teléfono pueden permitir a la sociedad A, para penetrar mercados en el estado S. Sin embargo, la subida de comercio electrónico a través del Internet hace posible para el vendedor acceder a los clientes del en el estado S con mayor facilidad y en mayor y números que era lo que era antes posible.

Por consiguiente, los que han sido los presupuestos mínimos del patrón que negociaba históricamente se ha convertido y se convertirá en un patrón substancial de los negocios. El comercio electrónico también en algunos casos permite el envío de las mercancías y de los servicios electrónicamente que pueden dar lugar a una disminución de la presencia física y también que plantea los problemas de la aplicación para los administradores del impuesto debido a la carencia de un rastro de intervención.

2.1 Comercio Electrónico y la Ley 863 de 2003

La última reforma tributaria señaló, diversos aspectos que consideramos pueden tener una incidencia especial para el Comercio Electrónico. Uno de ellos, considerar como obligados a declarar a las personas que cumplan los siguientes presupuestos:

- a. A. Que los consumos mediante tarjeta de crédito mediante el año gravable no excedan de la suma de cincuenta millones de pesos \$50.000.000.
- b. B. Que el total de comprar y consumos durante el periodo gravable no supere la suma de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000)
- c. C. Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante e año gravable no exceda de ochenta millones de pesos (\$80.000.000).
- d.

A nuestro criterio, el comercio electrónico tiene un efecto directo frente al literal B del artículo mencionado, toda vez que las compras realizadas mediante Internet se encontrarían incluidas en la base gravable de los \$80.000.000. Consideramos que para la DIAN resultará de extrema dificultad llevar un proceso de control sobre todas las operaciones realizadas por los ciudadanos, dados los altos índices de evasión y de falta de cumplimiento del deber tributario de facturar que se presenta en el sistema tributario nacional.

Por otra parte, la ley señaló en el artículo 33 el beneficio de devolución de IVA a las operaciones realizadas con tarjeta de crédito o débito, con el fin de combatir directamente la evasión que se presenta en Colombia. Consideramos que puede entenderse a su vez, como un estímulo al comercio electrónico, en tanto y en cuanto que la forma de pago mas usual del comercio electrónico es este medio y por lo tanto genera una estimulación para los ciudadanos el utilizar el dinero plástico.

Finalmente, consideramos que las normas relativas a precios de transferencia, mediante los cuales se busca gravar las operaciones realizadas con vinculados económicos a precios de mercado, y evitar la evasión de impuestos mediante la transferencia de activos a países considerados como paraísos fiscales⁴⁹ (consideradas en las Leyes 788 y 863 de 2003), tienen especial importancia para el comercio electrónico, toda vez que en muchos casos las actividades realizadas por el comercio electrónico se encuentran domiciliadas en muchos países de baja imposición o paraísos fiscales, que de acuerdo a las nuevas regulaciones, tienen que entrar a considerarse como operaciones entre vinculados económicos.

4. Posición Doctrinaria Oficial respecto al Impuesto sobre la Renta en las operaciones de comercio electrónico

Analizaremos el impuesto sobre la renta de acuerdo al tratamiento que le ha dado la administración de impuestos a dicho tema, considerando que se ha referido a los principales aspectos del mismo, al menos aquellos que generan algún tipo de controversia. Para empezar, es necesario anotar, que contrario con lo ocurrido en relación del IVA, sobre el cuál hay variados pronunciamientos, en relación con el impuesto sobre la renta no existen mayores pronunciamientos oficiales sobre la tributación del comercio electrónico.

⁴⁹ Según criterio del Gobierno Nacional, toda vez que la Corte Constitucional declaró inexecutable las disposiciones anteriores que remitían a los criterios de la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico OCDE.

El concepto 375 de 2001, afirmó que “los ingresos provenientes de la exportación de bienes enajenados a través de Internet están sometidos a gravamen en Colombia”, con lo cuál se reiteró el criterio de que cuando la Red opera como simple medio para hacer negocios convencionales se aplican las reglas generales, y en el caso por él analizado, la regla de la renta global que señala la gravabilidad tanto de las rentas nacionales como las obtenidas en el exterior por contribuyentes personas naturales residentes en el país o personas jurídicas colombianas en los términos de los artículos 9, 10 y 12 del ET.⁵⁰

Problema particular en relación con este impuesto es el de la territorialidad en función de la aplicación de las reglas del artículo 24 del estatuto sobre rentas de fuente nacional. En el concepto 99027 de 2000, la administración tributaria señaló que “los pagos relativos al suministro de fotografías desde el exterior por cualquier medio tecnológico (por ejemplo Internet), para ser publicadas en el país están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios”. Para justificarlo, la administración se fundamentó en el inciso primero del artículo 24 del Estatuto, que considera ingresos de fuente nacional, gravados con el impuesto a la renta *“los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio”*.

Aparentemente, la doctrina oficial considera que la venta de un intangible que está en el exterior es lo mismo que la *“explotación de un bien inmaterial en*

⁵⁰ El criterio ha sido reiterado en el Concepto 66280 de 2001 y el Concepto 3133 de 2002

Colombia” . En este y en otros muchos casos la doctrina oficial aplica artificialmente dicho inciso primero, que es el resultado de una adición de la Ley 223 de 1995, que en su momento se incluyó para enfatizar lo que ya era desde mucho antes una realidad evidente: Colombia no considera la tesis del establecimiento permanente para gravar con el impuesto de renta.

Desestimar la teoría del establecimiento permanente, sin embargo, no puede llevar a pensar que todo pago que se realice en Colombia se deba identificar con una renta de fuente nacional, gravada con el impuesto de renta.

Los casos enunciados a manera de ejemplo, en el mismo artículo 24 del Estatuto Tributario, demuestran que prevalece el criterio de la fuente; así las cosas, se requiere que los bienes que se explotan económicamente se hallen en el país y que los servicios prestados se realicen en Colombia. Sólo por excepción (numerales 7, 8 y 15), hay renta de fuente nacional, y, por ende gravamen, independientemente que las actividades se realicen en Colombia o desde el exterior, en el caso de la explotación de la propiedad intelectual (industrial, científica, literaria o artística), la asistencia técnica⁵¹, los servicios técnicos⁵² y los contratos denominados “llave en mano” y demás contratos de confección de obra material. Siendo esto así, no cabría duda de la gravabilidad en Colombia en el caso del licenciamiento de software adquirido por Internet, pero no necesariamente en otros casos de usos de nuevas tecnologías.

⁵¹ Por asistencia técnica se entiende la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporeales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio de un arte o técnica.

⁵² Aquellos que requieren la utilización y aplicación de ciertos conocimientos especiales que permiten aplicar métodos y procedimientos, efectuar seguimientos, evaluaciones, análisis; o emitir conceptos o conclusiones sobre una situación o un proceso

Porque esto es así en la ley, nos parece que resulta válido el reciente planteamiento efectuado en el Concepto 37529 del 24 de junio de 2002, en relación con la transmisión desde el exterior de obras musicales a través de la Internet. Dijo en este caso la Administración, que “cuando una sociedad extranjera sin domicilio en el país recibe beneficios por la distribución o ejecución al público en Colombia de una obra musical, por medio de procesos electrónicos o tecnológicos, sin que se transfieran por un titular los derechos patrimoniales de autor inherentes a la propiedad intelectual sobre la obra musical, se está explotando o aprovechando económicamente de un derecho o intangible en Colombia. En consecuencia, el ingreso que perciba originado por tal explotación económica es de fuente nacional, y se encuentra gravado con los impuestos de renta y remesas”.

En relación con el impuesto sobre la renta, de otro lado, ha habido una relativa discusión en relación con el “alquiler de páginas web”. La opinión de la DIAN de la utilización de este medio para anunciar bienes o servicios, es que se configura la prestación de un servicio de publicidad gravado con IVA. Así mismo, la doctrina oficial ha definido una página web como “es información (textos, gráficos, audio, video, etc.) presentada de forma agradable y ordenada mediante la utilización del lenguaje HTML⁵³ que es traducida por un navegador

⁵³ Sigla de: Hyper text markup language

(Netscape, Explorer, etc) para mostrar lo que el diseñador de la página quiso”.⁵⁴

Por tanto, desde el punto de vista de renta, se cuestiona si para éste impuesto hay “servicio de arrendamiento” u “honorarios por publicidad” y también “simple servicio de publicidad”, con la implicación de diferentes porcentajes de retención en la fuente. En el Concepto 42388 de 2002, la administración de impuestos expresó que “la utilización de una página web tiene por objeto exclusivo el publicar, el hacer patente y manifiesta al público una cosa, dar a conocer alguna información, independientemente de la finalidad que con ello se persiga... Ahora bien, quien mediante contrato permite lograr ese objetivo a través de un medio o mecanismo de su propiedad como lo es una página web, está prestando un servicio de publicidad de carácter técnico y que requiere de conocimientos especializados; luego, los ingresos que en razón de ello perciba, deben ser sometidos a retención en la fuente a título de renta, por concepto de honorarios”.

5. Deberes Tributarios

La relación jurídica tributaria entre el contribuyente y la Administración de Impuestos no se limita exclusivamente a la obligación tributaria sustancial que se traduce en el pago de impuestos. Al contribuyente le asisten además otros

⁵⁴ Concepto 29035 de 2001. En cierta forma, sigue el criterio expresado por la Dirección Nacional de Derechos de Autor, Oficio 4187 del 29 de junio de 2000, para la que “una página web puede ser considerada como una unidad de información, o mejor una unidad de almacenamiento de contenidos dentro de la World Wide Web. Éstos contenidos pueden consistir en textos, ilustraciones, fotografías, secuencias de sonido, secuencias de video, etc. Un sitio de Internet consiste en una o varias páginas de información unidas en un paquete único”

deberes, consistentes en obligaciones de hacer o no hacer, y que buscan hacer efectiva la obligación tributaria sustancial. Se les considera como instrumentales, su fuente se encuentra en la misma ley y son autónomos en la medida que no dependen de otra cosa distinta a la ley que los crea para hacerse exigibles. Se considera que hay tres tipos de deberes:

a. Aquellos que facilitan la investigación tributaria

Dentro de éste grupo, caben algunos como la obligación de expedir factura para las personas pertenecientes al régimen común y aquellas del régimen simplificado que cumplan con unos requisitos específicos determinados por la ley (Art. 615 ss. E.T.), llevar y conservar contabilidad (Art.654 y 655 E.T), suministrar información regularmente respecto de ciertas transacciones y para ciertas personas como las cámaras de comercio, bolsas de valores, entidades financieras, notarios, etc. (622 ss. E.T.) y suministrar información ocasionalmente ante un requerimiento de la administración (Art. 631 E.T).

b. Aquellos que buscan la determinación de la obligación tributaria sustancial.

Corresponden a éstos, la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT), la solicitud del Número Único Tributario (NIT), y el deber de presentar declaraciones tributarias, la cuál representa la principal fuente de información para determinar la obligación tributaria al ser considerada probatoriamente como una confesión por parte del

contribuyente.

c. Aquellos que facilitan el recaudo.

La ley establece mecanismos para recaudar anticipadamente un impuesto, con lo cuál se busca evitar la evasión en el pago y facilitar el control al cumplimiento de la obligación. Éste mecanismo es la Retención en la Fuente, y se crea la figura del Agente Retenedor, quien se convierte en el responsable ante la administración del pago del impuesto. De la misma forma, la ley prevé para algunas personas, en orden a la labor que desempeñan, el papel de ser Agentes de Percepción, que se dirige específicamente a los Notarios.

5.1 Los deberes aplicados al Comercio Electrónico

Las operaciones realizadas a través de medios electrónicos y en particular la Internet, tienen que dar cumplimiento a todos los deberes generales que aplican para las actividades corrientes. Es decir, la obligación de expedir factura, llevar contabilidad, suministrar información o inscripción en registro, por decir algunos casos, tienen que cumplirse de la misma forma.

Además de lo anterior, la Ley 633 de 2000 en su artículo 91 determinó dos nuevos deberes para las páginas web y sitios de Internet de origen colombiano cuya actividad económica sea de carácter comercial, financiera o de prestación de servicios, de inscribirse en el registro mercantil y remitir a la

Dirección de Impuestos la información tributaria que ésta le solicite.

Artículo 91. Todas las páginas Web y sitios de Internet de origen colombiano que operan en el Internet y cuya actividad económica sea 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.

Lo que se busca con éste deber es que el Estado cuente con la información necesaria acerca de la existencia de agentes económicos que acuden a éste medio electrónico como vehículo para desarrollar sus actividades. Para tal efecto, la norma señala el hecho que hace posible la aplicación de las obligaciones que crea – la existencia de las páginas web y los sitios de Internet de origen colombiano cuya actividad económica sea de carácter comercial, financiera o de prestación de servicios - y la naturaleza concreta de tales obligaciones – 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 ésta entidad lo requiera - .

El cumplimiento del deber de registro, soluciona en buena medida el problema de determinar la territorialidad de los impuestos, en la medida que la página web estará vinculada directamente a un municipio, con lo cuál la incertidumbre respecto a cuál es el lugar desde el cuál se realiza la transacción queda

resuelta. En palabras de la Corte, “ el legislador establece una relación entre el espacio virtual de acción que se crea en Internet y su correlato real expresado en las actividades de sus diseñadores y operadores, con el propósito de precisar ciertos efectos jurídicos relevantes”.

La constitucionalidad de dicha norma ya fue demandada, argumentándose la generalidad y vaguedad de la norma, para establecer cuáles sitios son de origen colombiano teniendo en cuenta la internacionalización de la red, la posible vulneración a los derechos de protección a la intimidad y al hábeas data, y la dificultad para establecer quienes deben realmente cumplir con los deberes señalados. Sobre este tema ya se pronunció la Corte Constitucional a través de la Sentencia C – 1147 del 31 de octubre de 2001, declarando exequible el texto del mismo, condicionándolo a que la información que puede requerir la DIAN es solamente aquella directamente relevante y estrictamente necesaria para el cumplimiento de sus funciones en ejercicio de sus funciones legales y, por lo tanto, el derecho a la intimidad y el hábeas data se encuentran garantizados. Así mismo, declaró inexecutable las expresiones “en los términos” y “lo” por resultar contrarios a la Constitución, pues habilita a un funcionario de la administración para que señale el contenido y alcance de una obligación cuya creación y desarrollo compete exclusivamente al Congreso de la República.

Al respecto debe comentarse que se entiende la idea de la sentencia, pero no cómo se lleva a cabo esa misma idea en la práctica. Las páginas y los

sitios web tienen un aspecto formal (la parte gráfica o de diseño) y uno de contenido (los datos e imágenes comunicativas). Ambos tienen la calidad de ser mensajes de datos, conforme lo dispone la Ley 527 de 1999, y por ende, unos pueden ser iniciados en Colombia y otros no. Para obviar ésta dificultad, algunos han entendido con la decisión de la sentencia, el reconocimiento a nivel jurisprudencial de la tesis del “establecimiento de comercio virtual”⁵⁵, es decir, predicar de sitios y páginas en la Red con propósitos mercantiles las mismas características que indica el artículo 315 del Código de Comercio y el cumplimiento de los deberes exigidos, donde uno de ellos precisamente es el registro mercantil.

Finalmente, la sentencia aporta cuál es el límite de la información requerida, que es el fundamento de su decisión de exequibilidad condicionada. Sobre el particular señala :

“En primer lugar, es necesario respetar el principio de relevancia el cuál supone, en cada caso concreto (i) que solo puede requerirse y revelarse la información que esté relacionada con las funciones legalmente atribuidas a la Autoridad de Impuestos, DIAN, (ii) en el entendido que debe existir un vínculo jurídico entre los datos requeridos y la cuestión materia de análisis que justifica su recopilación”. Y “en segundo lugar, en cualquier evento debe cumplirse con el principio de finalidad, de modo que la información requerida y revelada sea (i) estrictamente necesaria para cumplir con los fines de la administración

⁵⁵ PEÑA VALENZUELA, Daniel. Aspectos Legales de la Internet y el Comercio electrónico. Ed. Dupré. Bogotá, 2001. Págs. 70 y ss.

en cada caso concreto, y (ii) sólo sea utilizada para los fines autorizados por la ley, que en el presente caso, tienen que ver con la inspección, recaudo, determinación, discusión y administración de asuntos tributarios”.

CONCLUSIONES

El comercio electrónico es la práctica de realizar actividades comerciales a través de medios que involucran mensajes de datos, en los términos señalados por la Ley 527 de 1999. Internet es simplemente uno de esos medios utilizados para llevar a cabo dichas operaciones.

Es indudable que existen problemas relacionados con la implantación de éstas nuevas tecnologías, y el ámbito del derecho tributario no escapa a ellos. En especial, tiene importancia determinar si existen normas específicas respecto a la imposición de gravámenes sobre operaciones realizadas por medios electrónicos, y en particular, aparece el problema de determinar cuál es la autoridad a quien le asiste el derecho de gravar alguna operación, sobretodo cuando éstas tienen el carácter de ser transnacionales.

La doctrina oficial colombiana desarrollada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – **DIAN** -, considera que el tratamiento al comercio electrónico debe ser el mismo que se otorga para las actividades tradicionales, considerando que lo único que se está cambiando es el medio por el cuál se realiza la operación mercantil. Un primer asunto a resolver es la dificultad se encuentra en establecer cómo hacer efectiva la ley, para operaciones que en muchos casos pueden ser ocultas, generando graves problemas de evasión, que visto a mediano y largo plazo, pueden representar un hueco fiscal importante en las finanzas públicas.

Respecto al tratamiento del impuesto sobre la renta, la Administración de Impuestos ha reiterado que se sigue lo dispuesto en el artículo 23 del Estatuto Tributario, respecto a los ingresos de fuente nacional para determinar la gravabilidad de las operaciones. La doctrina internacional, considera que el criterio de establecimiento permanente es más adecuado, puesto que la dificultad de determinar cuáles ingresos son realmente de fuente nacional, se encuentra superada por una posición aceptada internacionalmente que permite gravar en un país las rentas obtenidas por un no residente que realiza actividades económicas a través de un lugar fijo de negocios ubicado en su territorio.

Consideramos que la adopción de éste concepto facilita a las autoridades tributarias la labor de gravar a quienes realizan operaciones de comercio electrónico, y se definen claramente los criterios de imposición, puesto que el actual mecanismo del Estatuto Tributario de tener un listado de actividades que están excluidas de ser consideradas como generadoras de ingresos de fuente nacional, genera que la administración tenga un desgaste importante a través de la emisión de conceptos que han ido adquiriendo fuerza obligatoria para todos los contribuyentes, generando inseguridad jurídica.

De otra parte, consideramos que el hecho de avanzar respecto de algunos deberes adicionales a quienes realicen operaciones de comercio electrónico, cual es la inscripción en el registro mercantil de las páginas

web de origen nacional y la información a las actividades tributarias de los movimientos que se realicen a través de ellas, es un paso importante, pero que es claramente limitado, en cuando que, tal como lo referimos anteriormente, no existen los mecanismos adecuados para hacer cumplir la norma, y el margen a la evasión resulta ser muy amplio.

Sin embargo, el tema consideramos que sigue estando abierto a la discusión, y de ninguna forma pretendemos darle un punto final. Sólo esperamos que éste trabajo, aporte en algo a una realidad que en un futuro cercano, puede tener efectos trascendentales en la estabilidad macroeconómica de los estados, en la medida que el auge del comercio electrónico es cada vez mayor, y los ingresos que genera son mayores, tanto, que es posible que en un futuro muy próximo, el comercio de bienes intangibles sea mayor al de bienes corporales, y el medio para llevar a cabo éstas operaciones será sin dudas el Internet.

BIBLIOGRAFÍA

Direcciones electrónicas

Estructura del comercio electrónico mundial.

<http://www.iitf.nist.gov/elecomm/ecommm.htm>

LUIS VIVES, María. Consecuencias Tributarias de la desmaterialización de la Riqueza. Asociación Argentina de estudios fiscales. Buenos Aires. 2001 En:

<http://www.aaef.org.ar/doctrina>

CASANOVA GUASCH, Feliciano, comercio electrónico: Nuevos problemas y tensiones en el sistema fiscal. En: Revista electrónica de derecho informático –REDI- No. 39. Madrid. Octubre de 2001. En: <http://www.vlex.com/redi>

Davara & Davara Asesores Jurídicos.

En www.davara.com/documentos/tablas/ecommerce

Documento web: “An european Initiative in electronic Commerce. Communication to the european Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions”. Publicado el 15 de abril de 1997. Disponible en: <http://www.ispo.cec.be/Ecommerce>

Convenios Internacionales

OCDE. Modelo de Tratado para evitar la Doble Tributación. www.ocde.org

Legislación

Constitución Política. República de Colombia

Ley 527 de 1999. República de Colombia. Diario Oficial No. 43673

Ley 600 de 2000. República de Colombia.

Ley 624 de 1989. República de Colombia.

Jurisprudencia

Corte Constitucional. República de Colombia. Sentencia C – 1147 de octubre 31 de 2001.

Corte Constitucional. República de Colombia. Sentencia C - 662 de junio 8 de 2000.

Conceptos

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 62539 del 8 de julio de 1999.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 3 Unificado del Impuesto sobre las Ventas.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 82986 del 25 de octubre de 1998

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 62359 del 8 de mayo de 1999

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 58973 del 25 de junio de 1999.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 46556 del 7 de diciembre de 1999.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 62356 del 9 de julio de 1999.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 375 del 3 de enero de 2001.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 99027 del 8 de octubre de 2000.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 66280 del 23 de julio de 2001.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 3133 del 18 de enero de 2002.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 37529 del 24 de junio de 2002.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 29535 del 11 de abril de 2001.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Normativa y Doctrina. Concepto 42388 del 9 de julio de 2002.

Doctrina

ALVAREZ RODRÍGUEZ, Fernando. Evolución Doctrinaria sobre la Imposición al Comercio Electrónico. En: Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 52. ICDT. Bogotá. 2002

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. "Nociones Fundamentales de Derecho Tributario". Ediciones Rosaristas, Bogotá, 1997. Pág. 257

BUITRAGO DÍAZ, Esperanza. Comercio electrónico y tributación. En: Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 50. ICDT. Bogotá. 2000.

CARZOLA PRIETO, Luís María y CHICÓ DE LA CÁMARA Pablo. Los impuestos en el comercio electrónico. Arazadi Navarra 2001.

COLLINT, CAPITANT y DE LA MORANDIERE, Julio. Traité de droit civil. Paris Librairie Dalloz, 1957.

DOERNBERG Richard y HINNEKENS Luc, Electronic Commerce and International Taxation, IFA Scientific Research Project, 1997.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo. El derecho tributario del siglo XXI: problemática del comercio electrónico y los principios de derecho tributario internacional. En: revista Argentina Derecho Tributario no. 1 universidad Austral. Buenos Aires Argentina, 2002.

GOMEZ CALLEJA, Isabel. Novedades en la regulación del comercio electrónica. Análisis desde una perspectiva fiscal. Revista electrónica de derecho informático. Marzo de 2001.

GONZALEZ GARCÍA Eusebio. Comentario al artículo 22 de la LGT En: comentarios a las leyes tributarias y financieras. TI Edersa Madrid. 1982.

OBANDO MÁRQUEZ, José María. Aspectos Impositivos de la Ley de Comercio Electrónico. En: Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 50. ICDT. Bogotá. 2000

PEÑA VALENZUELA, Daniel. Aspectos Legales de la Internet y el Comercio electrónico. Ed. Dupré. Bogotá, 2001.

RODRÍGUEZ ONDARSA, José Antonio. Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico líneas de reforma. Hacienda pública española. Monografías. Madrid. 2001

VILLEGAS Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. T I. Depalma. Buenos Aires. 1987

VALENCIA ZEA, Arturo, ORTIZ MONSALVE, Alvaro. Derecho Civil. Parte General y Personas. Temis, XIV Edición. Bogotá. 1988

Seminarios

Primer Seminario de Comercio Electrónico de la DIAN. Intervención Dr. Mauricio Alfredo Plazas Vega. Bogotá. Noviembre de 1999

ANEXOS

LEY 527 DE 1999

Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

PARTE I

PARTE GENERAL

CAPITULO I

Disposiciones generales

Artículo 1°. Ambito de aplicación.

La presente ley será aplicable a todo tipo de información en forma de mensaje de datos, salvo en los siguientes casos:

a) En las obligaciones contraídas por el Estado colombiano en virtud de convenios o tratados internacionales;

b) En las advertencias escritas que por disposición legal deban ir necesariamente impresas en cierto tipo de productos en razón al riesgo que implica su comercialización, uso o consumo.

Artículo 2°. Definiciones.

Para los efectos de la presente ley se entenderá por:

a) Mensaje de datos. La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el Intercambio Electrónico de Datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax;

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

c) Firma digital. Se entenderá como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial

no ha sido modificado después de efectuada la transformación;

d) Entidad de Certificación. Es aquella persona que, autorizada conforme a la presente ley, está facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en las firmas digitales;

e) Intercambio Electrónico de Datos (EDI). La transmisión electrónica de datos de una computadora a otra, que está estructurada bajo normas técnicas convenidas al efecto;

f) Sistema de Información. Se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos.

Artículo 3°. Interpretación.

En la interpretación de la presente ley habrán de tenerse en cuenta su origen internacional, la necesidad de promover la uniformidad de su aplicación y la observancia de la buena fe. Las cuestiones relativas a materias que se rijan por la presente ley y que no estén expresamente resueltas en ella, serán dirimidas de conformidad con los principios generales en que ella se inspira.

Artículo 4°. Modificación mediante acuerdo.

Salvo que se disponga otra cosa, en las relaciones entre partes que

generan, envían, reciben, archivan o procesan de alguna otra forma mensajes de datos, las disposiciones del Capítulo III, Parte I, podrán ser modificadas mediante acuerdo.

Artículo 5°. Reconocimiento jurídico de los mensajes de datos.

No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos.

CAPITULO II

Aplicación de los requisitos jurídicos de los mensajes de datos

Artículo 6°. Escrito.

Cuando cualquier norma requiera que la información conste por escrito, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si la información que éste contiene es accesible para su posterior consulta.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará tanto si el requisito establecido en cualquier norma constituye una obligación, como si las normas prevén consecuencias en el caso de que la información no conste por escrito.

Artículo 7°. Firma.

Cuando cualquier norma exija la presencia de una firma o establezca ciertas consecuencias en ausencia de la misma, en

relación con un mensaje de datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si:

a) Se ha utilizado un método que permita identificar al iniciador de un mensaje de datos y para indicar que el contenido cuenta con su aprobación;

b) Que el método sea tanto confiable como apropiado para el propósito por el cual el mensaje fue generado o comunicado.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará tanto si el requisito establecido en cualquier norma constituye una obligación, como si las normas simplemente prevén consecuencias en el caso de que no exista una firma.

Artículo 8°. Original.

Cuando cualquier norma requiera que la información sea presentada y conservada en su forma original, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si:

a) Existe alguna garantía confiable de que se ha conservado la integridad de la información, a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva, como mensaje de datos o en alguna otra forma;

b) De requerirse que la información sea presentada, si dicha información puede ser mostrada a la persona que se deba presentar.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará tanto si el requisito establecido en cualquier norma constituye una obligación, como si las normas simplemente prevén

consecuencias en el caso de que la información no sea presentada o conservada en su forma original.

Artículo 9°. Integridad de un mensaje de datos.

Para efectos del artículo anterior, se considerará que la información consignada en un mensaje de datos es íntegra, si ésta ha permanecido completa e inalterada, salvo la adición de algún endoso o de algún cambio que sea inherente al proceso de comunicación, archivo o presentación. El grado de confiabilidad requerido, será determinado a la luz de los fines para los que se generó la información y de todas las circunstancias relevantes del caso.

Artículo 10. Admisibilidad y fuerza probatoria de los mensajes de datos.

Los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza probatoria es la otorgada en las disposiciones del Capítulo VIII del Título XIII, Sección Tercera, Libro Segundo del Código de Procedimiento Civil.

En toda actuación administrativa o judicial, no se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria a todo tipo de información en forma de un mensaje de datos, por el sólo hecho que se trate de un mensaje de datos o en razón de no haber sido presentado en su forma original.

Artículo 11. Criterio para valorar probatoriamente un mensaje

de datos.

Para la valoración de la fuerza probatoria de los mensajes de datos a que se refiere esta ley, se tendrán en cuenta las reglas de la sana crítica y demás criterios reconocidos legalmente para la apreciación de las pruebas.

Por consiguiente habrán de tenerse en cuenta: la confiabilidad en la forma en la que se haya generado, archivado o comunicado el mensaje, la confiabilidad en la forma en que se haya conservado la integridad de la información, la forma en la que se identifique a su iniciador y cualquier otro factor pertinente.

Artículo 12. Conservación de los mensajes de datos y documentos.

Cuando la ley requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que la información que contengan sea accesible para su posterior consulta.
2. Que el mensaje de datos o el documento sea conservado en el formato en que se haya generado, enviado o recibido o en algún formato que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida, y
3. Que se conserve, de haber alguna, toda información que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la

hora en que fue enviado o recibido el mensaje o producido el documento.

No estará sujeta a la obligación de conservación, la información que tenga por única finalidad facilitar el envío o recepción de los mensajes de datos. Los libros y papeles del comerciante podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta.

Artículo 13. Conservación de mensajes de datos y archivo de documentos a través de terceros.

El cumplimiento de la obligación de conservar documentos, registros o informaciones en mensajes de datos, se podrá realizar directamente o a través de terceros, siempre y cuando se cumplan las condiciones enunciadas en el artículo anterior.

CAPITULO III

Comunicación de los mensajes de datos

Artículo 14. Formación y validez de los contratos.

En la formación del contrato, salvo acuerdo expreso entre las partes, la oferta y su aceptación podrán ser expresadas por medio de un mensaje de datos. No se negará validez o fuerza obligatoria a un contrato por la sola razón de haberse utilizado en su formación uno o más mensajes de datos.

Artículo 15. Reconocimiento

de los mensajes de datos por las partes.

En las relaciones entre el iniciador y el destinatario de un mensaje de datos, no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a una manifestación de voluntad u otra declaración por la sola razón de haberse hecho en forma de mensaje de datos.

Artículo 16. Atribución de un mensaje de datos.

Se entenderá que un mensaje de datos proviene del iniciador, cuando éste ha sido enviado por:

1. El propio iniciador.
2. Por alguna persona facultada para actuar en nombre del iniciador respecto de ese mensaje, o
3. Por un sistema de información programado por el iniciador o en su nombre para que opere automáticamente.

Artículo 17. Presunción del origen de un mensaje de datos.

Se presume que un mensaje de datos ha sido enviado por el iniciador, cuando:

1. Haya aplicado en forma adecuada el procedimiento acordado previamente con el iniciador, para establecer que el mensaje de datos provenía efectivamente de éste, o
2. El mensaje de datos que reciba el destinatario resulte de los actos de una persona cuya relación con el iniciador, o con algún mandatario suyo, le haya dado acceso a algún

método utilizado por el iniciador para identificar un mensaje de datos como propio.

Artículo 18. Concordancia del mensaje de datos enviado con el mensaje de datos recibido.

Siempre que e un mensaje de datos provenga del iniciador o que se entienda que proviene de él, o siempre que el destinatario tenga derecho a actuar con arreglo a este supuesto, en las relaciones entre el iniciador y el destinatario, este último tendrá derecho a considerar que el mensaje de datos recibido corresponde al que quería enviar el iniciador, y podrá proceder en consecuencia.

El destinatario no gozará de este derecho si sabía o hubiera sabido, de haber actuado con la debida diligencia o de haber aplicado algún método convenido, que la transmisión había dado lugar a un error en el mensaje de datos recibido.

Artículo 19. Mensajes de datos duplicados.

Se presume que cada mensaje de datos recibido es un mensaje de datos diferente, salvo en la medida en que duplique otro mensaje de datos, y que el destinatario sepa, o debiera saber, de haber actuado con la debida diligencia o de haber aplicado algún método convenido, que el nuevo mensaje de datos era un duplicado.

Artículo 20. Acuse de recibo.

Si al enviar o antes de enviar un

mensaje de datos, el iniciador solicita o acuerda con el destinatario que se acuse recibo del mensaje de datos, pero no se ha acordado entre éstos una forma o método determinado para efectuarlo, se podrá acusar recibo mediante:

a) Toda comunicación del destinatario, automatizada o no, o

b) Todo acto del destinatario que baste para indicar al iniciador que se ha recibido el mensaje de datos.

Si el iniciador ha solicitado o acordado con el destinatario que se acuse recibo del mensaje de datos, y expresamente aquél ha indicado que los efectos del mensaje de datos estarán condicionados a la recepción de un acuse de recibo, se considerará que el mensaje de datos no ha sido enviado en tan todo que no se haya recepcionado el acuse de recibo.

Artículo 21. Presunción de recepción de un mensaje de datos.

Cuando el iniciador recepcione acuse recibo del destinatario, se presumirá que éste ha recibido el mensaje de datos.

Esa presunción no implicará que el mensaje de datos corresponda al mensaje recibido. Cuando en el acuse de recibo se indique que el mensaje de datos recepcionado cumple con los requisitos técnicos convenidos o enunciados en alguna norma técnica aplicable, se presumirá que ello es así.

Artículo 22. Efectos jurídicos.

Los artículos 20 y 21 únicamente rigen los efectos relacionados con el acuse de recibo. Las consecuencias jurídicas del mensaje de datos se regirán conforme a las normas aplicables al acto o negocio jurídico contenido en dicho mensaje de datos.

Artículo 23. Tiempo del envío de un mensaje de datos.

De no convenir otra cosa el iniciador y el destinatario, el mensaje de datos se tendrá por expedido cuando ingrese en un sistema de información que no esté bajo control del iniciador o de la persona que envió el mensaje de datos en nombre de éste.

Artículo 24. Tiempo de la recepción de un mensaje de datos.

De no convenir otra cosa el iniciador y el destinatario, el momento de la recepción de un mensaje de datos se determinará como sigue:

a) Si el destinatario ha designado un sistema de información para la recepción de mensaje de datos, la recepción tendrá lugar:

1. En el momento en que ingrese el mensaje de datos en el sistema de información designado; o

2. De enviarse el mensaje de datos a un sistema de información del destinatario que no sea el sistema de información designado, en el momento en que el destinatario recupere el mensaje de datos;

b) Si el destinatario no ha designado un sistema de

información, la recepción tendrá lugar cuando el mensaje de datos ingrese a un sistema de información del destinatario.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable aun cuando el sistema de información esté ubicado en lugar distinto de donde se tenga por recibido el mensaje de datos conforme al artículo siguiente.

Artículo 25. Lugar del envío y recepción del mensaje de datos.

De no convenir otra cosa al iniciador y el destinatario, el mensaje de datos se tendrá por expedido en el lugar donde el iniciador tenga su establecimiento y por recibido en el lugar donde el destinatario tenga el suyo. Para los fines del presente artículo:

a) Si el iniciador o destinatario tienen más de un establecimiento, su establecimiento será el que guarde una relación más estrecha con la operación subyacente o, de no haber una operación subyacente, su establecimiento principal;

b) Si el iniciador o el destinatario no tienen establecimiento, se tendrá en cuenta su lugar de residencia habitual.

PARTE II

COMERCIO ELECTRONICO EN MATERIA DE TRANSPORTE DE MERCANCIAS

Artículo 26. Actos relacionados con los contratos de transporte de mercancías.

Sin perjuicio de lo dispuesto en la parte I de la presente ley, este capítulo será aplicable a cualquiera de los siguientes actos que guarde relación con un contrato de transporte de mercancías, o con su cumplimiento, sin que la lista sea taxativa:

a)
I. Indicación de las marcas, el número, la cantidad o el peso de las mercancías.

II. Declaración de la naturaleza o valor de las mercancías.

III. Emisión de un recibo por las mercancías.

IV. Confirmación de haberse completado el embarque de las mercancías;

b)
I. Notificación a alguna persona de las cláusulas y condiciones del contrato.

II. Comunicación de instrucciones al transportador;

c)
I. Reclamación de la entrega de las mercancías.

II. Autorización para proceder a la entrega de las mercancías.

III. Notificación de la pérdida de las mercancías o de los daños que hayan sufrido;

d) Cualquier otra notificación o declaración relativas al cumplimiento del contrato;

e) Promesa de hacer entrega de las mercancías a la persona designada o a una persona autorizada para reclamar esa entrega;

f) Concesión, adquisición, renuncia, restitución, transferencia o negociación de algún derecho sobre mercancías;

g) Adquisición o transferencia de derechos y obligaciones con arreglo al contrato.

Artículo 27. Documentos de transporte.

Con sujeción a lo dispuesto en el inciso 3° del presente artículo, en los casos en que la ley requiera que alguno de los actos enunciados en el artículo 26 se lleve a cabo por escrito o mediante documento emitido en papel, ese requisito quedará satisfecho cuando el acto se lleve a cabo por medio de uno o más mensajes de datos.

El inciso anterior será aplicable, tanto si el requisito en él previsto está expresado en forma de obligación o si la ley simplemente prevé consecuencias en el caso de que no se lleve a cabo el acto por escrito o mediante un documento emitido en papel.

Cuando se conceda algún derecho a una persona determinada y a ninguna otra, o ésta adquiera alguna obligación, y la ley requiera que, para que ese acto surta efecto, el derecho o la obligación hayan de transferirse a esa persona mediante el envío o utilización de un documento emitido en papel, ese requisito quedará satisfecho si el derecho o la obligación se transfiere mediante la utilización de uno o más mensajes de datos, siempre que se emplee un método confiable para garantizar la singularidad de ese mensaje o esos mensajes de datos.

Para los fines del inciso tercero, el nivel de confiabilidad requerido será determinado a la luz de los fines para los que se transfirió el derecho o la obligación y de todas las circunstancias del caso, incluido cualquier acuerdo pertinente.

Cuando se utilicen uno o más mensajes de datos para llevar a cabo alguno de los actos enunciados en los incisos f) y g) del artículo 26, no será válido ningún documento emitido en papel para llevar a cabo cualquiera de esos actos, a menos que se haya puesto fin al uso de mensajes de datos para sustituirlo por el de documentos emitidos en papel. Todo documento con soporte en papel que se emita en esas circunstancias deberá contener una declaración en tal sentido. La sustitución de mensajes de datos por documentos emitidos en papel no afectará los derechos ni las obligaciones de las partes.

Cuando se aplique obligatoriamente una norma jurídica a un contrato de transporte de mercancías que esté consignado, o del que se haya dejado constancia en un documento emitido en papel, esa norma no dejará de aplicarse, a dicho contrato de transporte de mercancías del que se haya dejado constancia en uno o más mensajes de datos por razón de que el contrato conste en ese mensaje o esos mensajes de datos en lugar de constar en documentos emitidos en papel.

PARTE III

FIRMAS DIGITALES,
CERTIFICADOS Y ENTIDADES

DE CERTIFICACION

CAPITULO I

Firmas digitales

Artículo 28. Atributos jurídicos de una firma digital.

Cuando una firma digital haya sido fijada en un mensaje de datos se presume que el suscriptor de aquella tenía la intención de acreditar ese mensaje de datos y de ser vinculado con el contenido del mismo.

Parágrafo. El uso de una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos que el uso de una firma manuscrita, si aquélla incorpora los siguientes atributos:

1. Es única a la persona que la usa.
2. Es susceptible de ser verificada.
3. Está bajo el control exclusivo de la persona que la usa.
4. Está ligada a la información o mensaje, de tal manera que si éstos son cambiados, la firma digital es invalidada.
5. Está conforme a las reglamentaciones adoptadas por el Gobierno Nacional.

CAPITULO II

Entidades de certificación

Artículo 29. Características y requerimientos de las entidades de certificación.

Podrán ser entidad es de certificación, las personas jurídicas, tanto públicas como privadas, de origen nacional o extranjero y las cámaras de comercio, que previa solicitud sean autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio y que cumplan con los requerimientos establecidos por el Gobierno Nacional, con base en las siguientes condiciones:

- a) Contar con la capacidad económica y financiera suficiente para prestar los servicios autorizados como entidad de certificación;
- b) Contar con la capacidad y elementos técnicos necesarios para la generación de firmas digitales, la emisión de certificados sobre la autenticidad de las mismas y la conservación de mensajes de datos en los términos establecidos en esta ley;
- c) Los representantes legales y administradores no podrán ser personas que hayan sido condenadas a pena privativa de la libertad, excepto por delitos políticos o culposos; o que hayan sido suspendidas en el ejercicio de su profesión por falta grave contra la ética o hayan sido excluidas de aquélla. Esta inhabilidad estará vigente por el mismo período que la ley penal o administrativa señale para el efecto.

Artículo 30. Actividades de las entidades de certificación.

Las entidades de certificación autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio para prestar sus servicios en el país, podrán

realizar, entre otras, las siguientes actividades:

1. Emitir certificados en relación con las firmas digitales de personas naturales o jurídicas.
2. Emitir certificados sobre la verificación respecto de la alteración entre el envío y recepción del mensaje de datos.
3. Emitir certificados en relación con la persona que posea un derecho u obligación con respecto a los documentos enunciados en los literales f) y g) del artículo 26 de la presente ley.
4. Ofrecer o facilitar los servicios de creación de firmas digitales certificadas.
5. Ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico en la generación, transmisión y recepción de mensajes de datos.
6. Ofrecer los servicios de archivo y conservación de mensajes de datos.

Artículo 31. Remuneración por la prestación de servicios.

La remuneración por los servicios de las entidades de certificación serán establecidos libremente por éstas.

Artículo 32. Deberes de las entidades de certificación.

Las entidades de certificación tendrán, entre otros, los siguientes deberes:

- a) Emitir certificados conforme a lo solicitado o acordado con el suscriptor;
- b) Implementar los sistemas de seguridad para garantizar la emisión y creación de firmas digitales, la conservación y archivo de certificados y documentos en soporte de mensaje de datos;
- c) Garantizar la protección, confidencialidad y debido uso de la información suministrada por el suscriptor;
- d) Garantizar la prestación permanente del servicio de entidad de certificación;
- e) Atender oportunamente las solicitudes y reclamaciones hechas por los suscriptores;
- f) Efectuar los avisos y publicaciones conforme a lo dispuesto en la ley;
- g) Suministrar la información que le requieran las entidades administrativas competentes o judiciales en relación con las firmas digitales y certificados emitidos y en general sobre cualquier mensaje de datos que se encuentre bajo su custodia y administración;
- h) Permitir y facilitar la realización de las auditorías por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio;
- i) Elaborar los reglamentos que definen las relaciones con el suscriptor y la forma de prestación del servicio;
- j) Llevar un registro de los certificados.

Artículo 33. Terminación

unilateral.

Salvo acuerdo entre las partes, la entidad de certificación podrá dar por terminado el acuerdo de vinculación con el suscriptor dando un preaviso no menor de noventa (90) días. Vencido este término, la entidad de certificación revocará los certificados que se encuentren pendientes de expiración.

Igualmente, el suscriptor podrá dar por terminado el acuerdo de vinculación con la entidad de certificación dando un preaviso no inferior a treinta (30) días.

Artículo 34. Cesación de actividades por parte de las entidades de certificación.

Las entidades de certificación autorizadas pueden cesar en el ejercicio de actividades, siempre y cuando hayan recibido autorización por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio.

CAPITULO III

Certificados

Artículo 35. Contenido de los certificados.

Un certificado emitido por una entidad de certificación autorizada, además de estar firmado digitalmente por ésta, debe contener por lo menos lo siguiente:

1. Nombre, dirección y domicilio del suscriptor.
2. Identificación del suscriptor nombrado en el certificado.

3. El nombre, la dirección y el lugar donde realiza actividades la entidad de certificación.

4. La clave pública del usuario.

5. La metodología para verificar la firma digital del suscriptor impuesta en el mensaje de datos.

6. El número de serie del certificado.

7. Fecha de emisión y expiración del certificado.

Artículo 36. Aceptación de un certificado.

Salvo acuerdo entre las partes, se entiende que un suscriptor ha aceptado un certificado cuando la entidad de certificación, a solicitud de éste o de una persona en nombre de éste, lo ha guardado en un repositorio.

Artículo 37. Revocación de certificados.

El suscriptor de una firma digital certificada, podrá solicitar a la entidad de certificación que expidió un certificado, la revocación del mismo. En todo caso, estará obligado a solicitar la revocación en los siguientes eventos:

1. Por pérdida de la clave privada.

2. La clave privada ha sido expuesta o corre peligro de que se le dé un uso indebido.

Si el suscriptor no solicita la revocación del certificado en el evento de presentarse las anteriores situaciones, será responsable por las pérdidas o

perjuicios en los cuales incurran terceros de buena fe exenta de culpa que confiaron en el contenido del certificado.

Una entidad de certificación revocará un certificado emitido por las siguientes razones:

1. A petición del suscriptor o un tercero en su nombre y representación.
2. Por muerte del suscriptor.
3. Por liquidación del suscriptor en el caso de las personas jurídicas.
4. Por la confirmación de que alguna información o hecho contenido en el certificado es falso.
5. La clave privada de la entidad de certificación o su sistema de seguridad ha sido comprometido de manera material que afecte la confiabilidad del certificado.
6. Por el cese de actividades de la entidad de certificación, y
7. Por orden judicial o de entidad administrativa competente.

Artículo 38. Término de conservación de los registros.

Los registros de certificados expedidos por una entidad de certificación deben ser conservados por el término exigido en la ley que regule el acto o negocio jurídico en particular.

CAPITULO IV

Suscriptores de firmas digitales

Artículo 39. Deberes de los suscriptores.

Son deberes de los suscriptores:

1. Recibir la firma digital por parte de la entidad de certificación o generarla, utilizando un método autorizado por ésta.
2. Suministrar la información que requiera la entidad de certificación.
3. Mantener el control de la firma digital.
4. Solicitar oportunamente la revocación de los certificados.

Artículo 40. Responsabilidad de los suscriptores.

Los suscriptores serán responsables por la falsedad, error u omisión en la información suministrada a la entidad de certificación y por el incumplimiento de sus deberes como suscriptor.

CAPITULO V

Superintendencia de Industria y Comercio

Artículo 41. Funciones de la Superintendencia.

La Superintendencia de Industria y Comercio ejercerá las facultades que legalmente le han sido asignadas respecto de las entidades de certificación, y adicionalmente tendrá las siguientes funciones:

1. Autorizar la actividad de las entidades de certificación en el

territorio nacional.

2. Velar por el funcionamiento y la eficiente prestación del servicio por parte de las entidades de certificación.

3. Realizar visitas de auditoría a las entidades de certificación.

4. Revocar o suspender la autorización para operar como entidad de certificación.

5. Solicitar la información pertinente para el ejercicio de sus funciones.

6. Imponer sanciones a las entidades de certificación en caso de incumplimiento de las obligaciones derivadas de la prestación del servicio.

7. Ordenar la revocación de certificados cuando la entidad de certificación los emita sin el cumplimiento de las formalidades legales.

8. Designar los repositorios y entidades de certificación en los eventos previstos en la ley.

9. Emitir certificados en relación con las firmas digitales de las entidades de certificación.

10. Velar por la observancia de las disposiciones constitucionales y legales sobre la promoción de la competencia y prácticas comerciales restrictivas, competencia desleal y protección del consumidor, en los mercados atendidos por las entidades de certificación.

11. Impartir instrucciones sobre el adecuado cumplimiento de las normas a las cuales deben

sujetarse las entidades de certificación.

Artículo 42. Sanciones.

La Superintendencia de Industria y Comercio de acuerdo con el debido proceso y el derecho de defensa, podrá imponer según la naturaleza y la gravedad de la falta, las siguientes sanciones a las entidades de certificación:

1. Amonestación.

2. Multas institucionales hasta por el equivalente a dos mil (2.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, y personales a los administradores y representantes legales de las entidades de certificación, hasta por trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando se les compruebe que han autorizado, ejecutado o tolerado conductas violatorias de la ley.

3. Suspender de inmediato todas o algunas de las actividades de la entidad infractora.

4. Prohibir a la entidad de certificación infractora prestar directa o indirectamente los servicios de entidad de certificación hasta por el término de cinco (5) años.

5. Revocar definitivamente la autorización para operar como entidad de certificación.

CAPITULO VI

Disposiciones varias

Artículo 43. Certificaciones recíprocas.

Los certificados de firmas digitales emitidos por entidades de certificación extranjeras, podrán ser reconocidos en los mismos términos y condiciones exigidos en la ley para la emisión de certificados por parte de las entidades de certificación nacionales, siempre y cuando tales certificados sean reconocidos por una entidad de certificación autorizada que garantice en la misma forma que lo hace con sus propios certificados, la regularidad de los detalles del certificado, así como su validez y vigencia.

Artículo 44. Incorporación por remisión.

Salvo acuerdo en contrario entre las partes, cuando en un mensaje de datos se haga remisión total o parcial a directrices, normas, estándares, acuerdos, cláusulas, condiciones o términos fácilmente accesibles con la intención de incorporarlos como parte del contenido o hacerlos vinculantes jurídicamente, se presume que esos términos están incorporados por remisión a ese mensaje de datos. Entre las partes y conforme a la ley, esos términos serán jurídicamente válidos como si hubieran sido incorporados en su totalidad en el mensaje de datos.

PARTE IV

REGLAMENTACION Y VIGENCIA

Artículo 45.

La Superintendencia de Industria y Comercio contará con un término adicional de doce (12) meses, contados a partir de la publicación de la presente ley, para organizar y asignar a una de sus dependencias la función de inspección, control y vigilancia de las actividades realizadas por las entidades de certificación, sin perjuicio de que el Gobierno Nacional cree una unidad especializada dentro de ella para tal efecto.

Artículo 46. Prevalencia de las leyes de protección al consumidor.

La presente ley se aplicará sin perjuicio de las normas vigentes en materia de protección al consumidor.

Artículo 47. Vigencia y derogatoria.

La presente ley rige desde la fecha de su publicación y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

El Presidente del honorable Senado de la República, Fabio Valencia Cossio.

El Secretario General del honorable Senado de la República, Manuel Enríquez Rosero.

El Presidente de la honorable Cámara de Representantes, Emilio Martínez Rosales.

El Secretario General de la honorable Cámara de Representantes, Gustavo Bustamante Moratto.

REPUBLICA DE COLOMBIA
GOBIERNO NACIONAL

Publíquese y ejecútese.

Dada en Santa Fe de Bogotá, D. C.,
a 18 de agosto de 1999.

ANDRES PASTRANA ARANGO

El Ministro de Desarrollo
Económico, Fernando Araújo
Perdomo.

La Ministra de Comercio Exterior,
Martha Lucía Ramírez de Rincón.

La Ministra de Comunicaciones,
Claudia De Francisco Zambrano.

El Ministro de Transporte, Mauricio
Cárdenas Santamaría.

Concepto 000375 de 2001

Bogotá D.C.

Doctor
LUIS FERNANDO ESTRADA B.
Confecciones Antonella S.A.
Carrera 43G No 27 - 46
Medellín - Antioquía

Ref: Consulta N' 092061 del 9 de octubre de 2000

TEMA Renta y complementarios
 Impuesto sobre las ventas

SUBTEMA: Ingresos por exportación de bienes vendidos a través de Internet.
 Devolución de impuesto sobre las ventas.

Corresponde inicialmente manifestarle, que de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 en concordancia con el literal b) del artículo 10 de la Resolución 5632 de 1999 modificada por el artículo V de la Resolución N° 156 de 1999, emanadas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, este Despacho es competente única y exclusivamente para absolver en sentido general y abstracto las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, razón por la cual carece de facultad legal para pronunciarse sobre situaciones particulares de los consultantes. Por tanto dentro del marco de generalidad preceptuado consideramos:

PROBLEMA JURIDICO

Cuál es el régimen del impuesto la renta y complementarios aplicable a los ingresos percibidos por exportaciones de bienes vendidos vía internet?

TESIS

Los ingresos provenientes de las exportaciones de bienes enajenados a través de internet, están sometidos a gravamen en Colombia.

INTERPRETACION JURIDICA

De acuerdo con las previsiones de los artículos 9, 12 y 20 del Estatuto

Tributario, las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera.

Los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera a partir del quinto (5) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Así mismo, 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.

Y salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional; para tales efectos, se aplica el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.

Adicionalmente, todos los contribuyentes antes mencionados son igualmente sujetos pasivos del impuesto de remesas, conforme a lo establecido en el Título IV del Libro Primero Ib., que comprende, del artículo 319 al 328.

A su vez, el artículo 24 del Estatuto Tributario citado prevé, entre otros, como ingresos de fuente nacional, los provenientes de la enajenación de bienes materiales o inmateriales que se encuentren en el país al momento de la enajenación, por lo que es irrelevante el medio o vía utilizada para el establecimiento y perfeccionamiento de la venta de los bienes al exterior.

De lo precedente fluye con claridad, que los ingresos provenientes de exportaciones de bienes enajenados a través de internet, están sometidos a gravamen en Colombia.

En cuanto a la segunda pregunta referente a las devoluciones de los saldos a favor determinados en las declaraciones de impuesto sobre las ventas, deben cumplirse todos los requisitos exigidos en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y sus normas reglamentarias previstas en el Dcto. 1000 de 1997, en cuanto a su cumplimiento está condicionada su procedencia.

Cordialmente,

JAIME GARZON BACCA

Delegado División de Normativa y Doctrina Tributaria

Oficina Jurídica

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Concepto 003133 de 2001

Enero 18

Bogotá D.C.

Señora
LUCIA MARGARITA DIAZ
Calle 131 A N. 13 - 71 Casa N 19
Bogotá D.C.

Ref: Consulta radicada bajo el número N 055012 del 1 de agosto de 2001

TEMAS

Impuesto sobre las ventas Retención en la fuente impuesto sobre las ventas.

DESCRIPTORES: Servicios gravados
Licenciamiento de software

1

FUENTES

FORMALES: Estatuto Tributario Dcto. 624/89
Artículos 429, 437, 507, 437-1, 437-2

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 en concordancia con el artículo 1 de la Resolución 5467 del año 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales. En este sentido se emite el presente concepto.

PROBLEMA JURIDICO No 1

Cual es el régimen del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente al mismo título, respecto de los ingresos percibidos por una sociedad nacional por concepto de la venta de un software a una sociedad extranjera, y cual se aplicaría en el evento de que no sea venta sino licenciamiento del software usuarios del país o del exterior, vía Internet a través de una sociedad extranjera que lo comercializa?

TESIS JURIDICA

El servicio de licenciamiento de software causa impuesto sobre las ventas y está sometido a retención en la fuente si quien efectúa el pago o abono en

cuenta tiene el carácter de agente de retención de ese impuesto. La transferencia de la titularidad del derecho de dominio de intangibles no causa impuesto sobre las ventas.

INTERPRETACION JURIDICA

Este Despacho en oportunidades anteriores ha expresado, que la explotación de intangibles y entre estos el de productos informáticos - software - básicamente se realiza mediante dos mecanismos:

- a. La venta de los derechos patrimoniales inherentes a la propiedad intelectual del software por parte de su titular o lo que es lo mismo ejerciendo el derecho real de disposición, o
- b. El licenciamiento y autorización para su uso, sin transferencia de los derechos patrimoniales

En el primer caso no se causa el impuesto sobre las ventas, en cuanto que la transferencia de la titularidad del derecho de dominio de intangibles no causa impuesto sobre las ventas, ya que al tenor del artículo 420 del Estatuto Tributario, el impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

En el caso del licenciamiento, la legislación prevé que comporta la prestación de un servicio y en consecuencia está sometido al impuesto sobre las ventas, por lo que, si quien otorga la licencia de uso tiene la condición de responsable del régimen común tendrá la obligación de cobrarlo, todos los derechos que derivan de esa condición incluido el derecho a solicitar impuestos descontables y está sujeto al cumplimiento de todas las obligaciones formales y sustanciales del impuesto de conformidad con las normas generales por no existir ninguna reglamentación especial concerniente a la facturación, declaración y pago del impuesto en ese evento.

En lo referente a la obligación de practicar retención en la fuente por el impuesto a las ventas a la sociedad nacional que presta el servicio de licenciamiento cuando el usuario - licenciataria - sea un extranjero sin residencia o domicilio en el país, no habría lugar a su aplicación como quiera que quien efectúa el pago y tiene esa condición no es agente de retención del impuesto; no obstante el impuesto debe estar involucrado en el precio de la licencia y será objeto de declaración en el correspondiente bimestre. Si el servicio es prestado a una persona o entidad que en Colombia sea agente de retención de este Impuesto, debe practicarla, de acuerdo con las

previsiones de los artículos 437-1 y 437-2 del Estatuto Tributario, a la tarifa del 75% del valor del impuesto.

TEMAS Impuesto sobre las ventas

DESCRIPTORES: Exportación de servicios licenciamiento de software a usuarios del exterior

FUENTES

FORMALES: Estatuto Tributario Artículo: 481 Literal e)

PROBLEMA JURIDICO No 2

El licenciamiento de un software a través de empresas extranjeras a usuarios del exterior o del país, y el servicio de actualización de un software que previamente se ha enajenado pueden considerarse exportación de servicios?

TESIS JURIDICA

El licenciamiento de software a través de una empresa extranjera que lo explota otorgando licencias a usuarios del exterior o del país, así como el servicio de actualización de software de terceros del cual se otorgan licencias a usuarios del exterior o del país no pueden considerarse exportación de servicios.

INTERPRETACION JURIDICA

Prevé el artículo 481 del Estatuto tributario en literal e), que también son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento.

El artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 dispone, que los exportadores de servicios, con el fin de obtener la exención del impuesto sobre las ventas de que trata el literal e) del artículo 481 citado y el beneficio de no aplicación de la retención en la fuente por concepto de ingresos por exportaciones señalado en el

Parágrafo 1 del artículo 366.-1 del Estatuto Tributario, además de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Servicios vigente, deberán radicar en la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior, declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que se efectúen, para su correspondiente registro, previamente al reintegro de las divisas.

Prevé así mismo en sus Parágrafos 1 y 2:

"La declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios de que trata el presente artículo, deberá contener, entre otras, la información que certifique bajo la gravedad del juramento que el servicio contratado es utilizado total y exclusivamente fuera de Colombia; el valor del contrato o el valor a reintegrar, que la empresa contratante no tiene negocios ni actividades en Colombia; que el servicio prestado está exento del impuesto sobre las ventas de conformidad con el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario,; que opera la no aplicación de la retención en la fuente por ingresos por exportaciones señalada en el Parágrafo 1 del artículo 366-1 del Estatuto Tributario; y la declaración, dado el caso, sobre el pago del impuesto de timbre que se genere por el contrato. El exportador conservará certificación del país de destino del servicio, sobre la existencia y representación legal contratante extranjero.

La Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior establecerá la forma como se efectúe tal declaración.

Parágrafo 2 La Dirección General de Comercio Exterior, registrará numéricamente las declaraciones escritas sobre los contratos de exportación de servicios en orden numérico ascendente, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de su radicación para la entrega al exportador, quien, deberá conservarla como soporte de la operación de exportación de servicios"

Como se observa, es presupuesto para la viabilidad del tratamiento que consagra el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, entre otros, que los servicios sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, presupuesto que es reiterado en el Decreto Reglamentario cuando señala, que la declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios de que trata ese artículo, deberá contener, entre otras, la información que certifique bajo la gravedad del juramento que el servicio contratado es utilizado total y exclusivamente fuera de Colombia.

Ahora bien, tratándose, ya sea de licenciamiento de software que una empresa nacional efectúa a través de una empresa extranjera que lo explota otorgando por su conducta licencias a usuarios del exterior o del país, o del servicio de actualización de software previamente enajenado a terceros quienes en su condición de titulares del derecho de dominio sobre el mismo otorgan licencias a usuarios del exterior o del país, por no cumplirse con los requisitos de ley no pueden considerarse exportación de servicios. En primer lugar es presupuesto esencial para el tratamiento fiscal en comento, que los servicios sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, y ante la posibilidad de la existencia de licenciatarios Colombianos, en uno u otro caso no se verifica el requisito exigido, en cuanto, ya sea por efecto del licenciamiento a usuarios directamente por parte del dueño del intangible o el licenciamiento a través de terceros, según corresponda, a usuarios en el territorio nacional, tal actividad corresponde a una forma de explotación del

intangible en el País, y en segundo lugar, esa actividad supone se tenga negocios en Colombia, dada su explotación igualmente en el país.

Por otra parte y en el evento de que se trate del otorgamiento de licencia a una empresa extranjera para explotar el intangible permitiéndole por su conducto el otorgamiento de licencias de uso del software, no se configura prestación del servicio a la sociedad extranjera que lo explota, por cuanto no utiliza el intangible, siendo quienes adquieren el derecho a la utilización de esa herramienta (software)

respecto de quienes se configura la prestación del servicio en el caso de programas de computador

En conclusión, ya sea que se trate del licenciamiento de software por intermedio de una empresa extranjera a usuarios del exterior o del país, o del servicio de actualización de software de terceros que se licencia a usuarios del exterior o del país, no pueden considerarse exportación de servicios.

TEMAS Impuesto sobre la renta
 Retención en la fuente

DESCRIPTORES: Rentas de fuente nacional
 Rentas de fuente extranjera
 Sujetos pasivos

FUENTES

FORMALES: Estatuto Tributario Artículos: 12, 24,
 366-1 , 392.
 Decretos 1402/91 artículos 2' y siguientes;
 408/95 Art. 8' y 858/98

PROBLEMA JURIDICO No 3

Cual es el régimen del impuesto sobre la renta y retención en la fuente al mismo título, respecto de los ingresos que una sociedad nacional percibe por la venta a una sociedad extranjera de un software, y cual en el evento de que se trate de licenciamiento para su explotación en el exterior y en el país otorgando licencias a usuarios del exterior o del País vía Internet?

TESIS JURIDICA

Los ingresos que una sociedad nacional perciba ya sea por la venta a una sociedad extranjera de un software o por el licenciamiento para su explotación en el exterior y en el país están sometidos al impuesto a la renta y complementarios en Colombia.

INTERPRETACION JURIDICA

Conforme lo prescribe el artículo 12 del Estatuto Tributario, las sociedades nacionales son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios tanto sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que perciban, como sobre las de fuente extranjera. Adicionalmente son sujetos pasivos del impuesto complementario de remesas que causan las transferencias de rentas y ganancias obtenidas en Colombia.

El artículo 24 del Estatuto Tributario prevé que generan rentas de fuente nacional, entre otras, los ingresos provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Así mismo en el numeral 5' lb. prevé como ingresos de fuente nacional, los relativos la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país. Por oposición, cuando el servicio o la actividad se desarrolla fuera del país, los ingresos que de ello derivan generan renta de fuente extranjera, y tratándose de beneficiarios personas jurídicas Colombianas, están sometidos a imposición en Colombia.

Siendo así, los ingresos derivados de la enajenación en el exterior o en el país de intangibles que sean percibidos por sociedades nacionales están sometidos al impuesto sobre la renta en Colombia.

Por otra parte es criterio reiterado en diversos, conforme lo señala la legislación interna que regula la materia, el soporte lógico está previsto como una creación propia del dominio literario, este producto del talento y del ingenio humano es una especie de propiedad intelectual de su autor quien puede explotarlo económicamente. (Art. 671 C.C. y lo. del Decreto 1360 de 1989).

El soporte lógico (software) comprende un "Programa de Computador consistente en la "expresión de un conjunto organizado de Instrucciones, en lenguaje natural o codificado, independientemente del medio en que se encuentra almacenado, cuyo fin es hacer que una máquina capaz de procesar información indique, realice u obtenga una función, una tarea o un resultado específico. (Art. 3. Decreto 1360 de 1989).

La explotación del (software) soporte lógico, entendido éste como el aprovechamiento económico puede efectuarse:

- a) A través de "la venta" de los derechos patrimoniales inherentes a la propiedad intelectual del software por parte de su titular, o lo que es lo mismo ejerciendo el derecho real de disposición.
- b) Permitiendo su uso y goce a través de un contrato de licencia sin que se ceda por su titular los Derechos Patrimoniales sobre el intangible, en este último caso el beneficiario de la licencia no puede cederla a terceros, ni

esta autorizado para otorgar sublicencias. (Art. 556 numeral 3. C.Co.).

La Ley vigente considera como ingresos de fuente nacional las sumas pagadas como contraprestación por la explotación de bienes inmateriales poseídos dentro del país. (Art. 24 E.T. Inciso lo. y numeral 7. lb.)

Se entienden poseídos dentro del país los derechos reales sobre los bienes incorpóreos ubicados o que se exploten en el país. (Art. 265 numeral I. E.T.)

Para los efectos tributarios se entiende por posesión el aprovechamiento económico potencial o real de cualquier bien en beneficio del contribuyente. (Art. 263 E.T.)

Así las cosas, cuando una persona jurídica nacional percibe ingresos pagados como contra prestación por sus actividades de aprovechamiento económico del bien intangible (soporte lógico software) desarrolladas directamente por ella o desarrolladas indirectamente en Colombia o en el exterior a través de un tercero autorizado por ella para realizar tal actividad, éstos tienen una fuente nacional o extranjera, según corresponda, encontrándose por tanto gravado con los impuestos sobre la renta y complementarios en cabeza de la persona nacional que los percibe.

Por las razones expuestas se ha indicado , que si se perciben ingresos por permitir el uso en Colombia o en el exterior de un soporte lógico (software), a través de un contrato de licencia sin que se cedan por su titular los derechos patrimoniales sobre el intangible, se está aprovechando económicamente (explotando) un derecho sobre un bien situado en Colombia; así las cosas, el ingreso (s) que perciba originado por tal forma de explotación económica es considerado de fuente nacional o extranjera, según corresponda . (Art. 24 inc. I. y numeral 5. E.T.), y se encuentra gravado con el Impuesto sobre la renta y el complementario de remesas cuando el pago implique transferencia al exterior de esos ingresos, siempre y cuando quien los efectúe tenga el carácter de agente de retención en Colombia.

Es importante hacer énfasis en que el contrato de compraventa de un bien incorporal conlleva como requisito esencial la obligación para el vendedor de transmitir la propiedad sobre los Derechos Patrimoniales del intangible (Los morales son intransferibles), por lo tanto si del contrato celebrado no surge tal obligación, éste deviene en otro contrato diferente (Licencia contractual por ejemplo), así las partes lo denominen "Venta". (Art. 1501 C.C), pues no por el hecho de denominarlo en forma diferente cambia su naturaleza, en cuanto hay elementos esenciales que los caracteriza.

No debe olvidarse, que conforme se prevé en el artículo 54 de la Decisión 351 de la Comisión del acuerdo de Cartagena, ninguna autoridad ni persona natural o jurídica, podrá autorizar la utilización de un bien intangible o prestar su apoyo para su utilización, si el usuario no cuenta con la autorización expresa previa del titular del derecho o de su representante.

En cuanto a la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta debe precisarse, que cuando se trate de retribución por la prestación del servicio de licenciamiento a usuarios en el exterior que no tengan el carácter de agentes de retención en Colombia, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 366-1 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 2 y siguientes del Decreto 1402 de 1991, artículo 8' del Decreto 408 de 1995 y Decreto 858/98 relativos a la retención en la fuente por ingresos en divisas provenientes del exterior.

Cordialmente,

YOMAIRA HIDALGO ANIBAL

Concepto 037529 de 2002

Junio 24 de 2002

Bogotá D.C.

Señor.

DANNY BERGGRUN LERNER

Carrera 12 No. 84-12 oficina 402 Bogotá.

Ref. Consulta radicada bajo el No. 24855 de abril 17 de 2002

TEMA. Retención en la Fuente.

DESCRIPTORES. Pagos al Exterior.

FUENTES

FORMALES. Estatuto Tributario. ARTS. 12, 20, 24, 321, 321-1, 406 y 408.

De acuerdo a lo establecido en el decreto 1265 de 1999, esta División es competente para absolver consultas escritas que se formule sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en sentido general. En tal sentido se atiende esta respuesta.

PROBLEMA JURIDICO:

Los pagos o abonos en cuenta realizados a sociedades extranjeras sin domicilio en el país como contra prestación del derecho de escuchar obras musicales desde el exterior por medio de Internet, están sometidos a retención en la fuente?

TESIS JURIDICA:

Los pagos o abonos en cuenta realizados a sociedades extranjeras sin domicilio en el país como contraprestación del derecho de escuchar obras musicales desde el exterior por medio de Internet, están sometidos a retención en la fuente a título de impuesto de renta a la tarifa del 35% y complementado de remesas a la tarifa de 7%.

INTERPRETACION JURIDICA:

Conforme con lo expuesto en los artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementados únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno.

El artículo 24 del Estatuto Tributario establece:

"Ingresos de fuente nacional. Se consideran ingreso de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio, así como el obtenido en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

Igualmente los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística científica explotada en el país" (Subrayado fuera de texto)

Cuando una sociedad extranjera sin domicilio en el país percibe beneficios por la distribución o ejecución al público en Colombia de una obra musical, por medio de procesos electrónicos o tecnológicos, sin que se transfieran por un titular los derechos patrimoniales de autor inherentes a la propiedad intelectual sobre la obra musical, se está explotando o aprovechando económicamente un derecho o intangible en Colombia; En consecuencia, el ingreso que perciba originado por tal explotación económica es de fuente nacional, y se encuentra gravado con los impuestos sobre la renta y las remesas los cuales serán retenidos en la fuente conforme a las bases, conceptos y tarifas previstas en los artículos 321 y 321-1 del Estatuto Tributario.

Los ingresos derivados de la explotación de intangibles en el país (Ejecución o distribución de obras musicales) por parte de sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia, previa y expresamente autorizada por el titular de los derechos de autor, están gravados en Colombia y por tanto sometidos a retención en la fuente tanto a título del impuesto de renta como en forma adicional a título del impuesto complementado de remesas que causa la transferencia de rentas o ganancias ocasionales obtenidas en el País.

Tratándose de retención en la fuente a título del impuesto de renta **por pagos** al exterior el artículo 406 del Estatuto Tributario establece:

"Casos en que debe efectuarse la retención. Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades y otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.

2." A su vez el artículo 408 ibídem establece la tarifa para rentas de capital y de trabajo, así:

Tarifas para rentas de capital y de trabajo. En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "know-how" prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías- provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y cinco por ciento (35%) del valor nominal del pago o abono... "(Subrayado fuera de texto)

Tratándose de la retención en la fuente a título del impuesto complementado de remesas como consecuencia del giro o transferencia al exterior de rentas o ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, el literal b) del artículo 321 del Estatuto Tributario dispone:

"Conceptos, base gravable y tarifas. El impuesto de remesas se liquidará teniendo en cuenta las siguientes reglas.

b) Cuando se trate de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "Know How", prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de propiedad literaria, artística y científica, se aplicará una tarifa del doce por ciento (12911). (Hoy siete por ciento (7%))

La base para liquidar el impuesto será el resultado que se obtenga de restar del respectivo pago o abono en cuenta el impuesto de renta correspondiente. "

Lo anterior en concordancia con las establecidas en el Parágrafo 1 del artículo 321-1 del Estatuto tributario.

Atentamente.

JAIME GARZON BACCA

Concepto 042388 de 2002

Julio 9

Bogotá, D. C.

Señor
JORGE ELIECER ESTUPIÑAN
RIVERA
Carrera 43 A # 16 A Sur 47
Edificio Panalpina Oficina 201
Medellín - Antioquia

Ref: Consulta radicada bajo el número 16579 del 14 de marzo de 2002

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

TEMA
Retención en la fuente

DESCRIPTORES RETENCION EN LA FUENTE POR PAGOS DE HONORARIOS

FUENTES FORMALES Estatuto Tributario, Artículo 392 Decreto 2794 de 2001

PROBLEMA JURIDICO:

Cuando se permite la utilización de una página WEB, la retención en la fuente a título de renta se efectúa por concepto de servicio de arrendamiento o por concepto de honorarios - contraprestación de un servicio especializado de publicidad?

TESIS JURIDICA:

Cuando se permite la utilización de una página WEB, la retención en la fuente a título de renta, se debe efectuar por concepto de honorarios - contraprestación de un servicio especializado de publicidad.

INTERPRETACION JURIDICA:

En Concepto No. 029535 del 11 de abril de 2001, este Despacho precisó como definición de los expertos que, una página Web: "... Es información (Texto, Gráficos, Audio, Video, etc) presentada de forma agradable y ordenada mediante la utilización del lenguaje HTML (Hyper Text Markup Language) el cual es traducido por un NAVEGADOR (Netscape, jexplore, etc) para mostrar lo que el diseñador de la pagina quiso, y que "...toda página Web necesita diseño y publicación."

Igualmente, se indicó en el citado pronunciamiento que, éstas, son documentos que tienen por objeto proporcionar información por un medio específico.

Ahora bien, para la solución de

la presente consulta, se estima necesario acudir a las siguientes definiciones, usuales y técnicas, que respecto al tema se proporcionan en el Diccionario de la Lengua Española de La Real Academia Española, vigésima primera edición, Madrid 1992:

Publicar: - " Hacer notoria o patente por televisión, radio, periódicos o por otros medios una cosa que se quiere hacer llegar a noticia de todos."
-Hacer patente y manifiesta al público una cosa."
-" Difundir por medio de imprenta o de otro procedimiento cualquiera un escrito, estampa, etc."

Publicidad- - " Conjunto de medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos."
- " Divulgación de noticias o anuncios de carácter comercial para atraer a posibles compradores, espectadores, usuarios, etc."

Por otra parte, para efectos impositivos, se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma

predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

Con las anteriores nociones, es preciso concluir, que la utilización de una página Web tiene por objeto exclusivo el publicar, el hacer patente y manifiesta al público una cosa, dar a conocer alguna información, independientemente de la finalidad que con ello se persiga, comercial o no; y que, al utilizar un medio idóneo para ello, se está en presencia de una actividad de publicidad puesta que se cumple con el objeto de publicar.

Ahora, quien mediante contrato permite lograr ese objetivo a través de un medio o mecanismo de su propiedad como lo es una página Web, está prestando un servicio de publicidad, de carácter técnico y que requiere de conocimientos especializados; luego, los ingresos que en razón de ello perciba, deben ser sometidos a retención en la fuente a título de renta, por concepto de honorarios, toda vez que en la ejecución de este servicio prima el factor intelectual sobre el material o mecánico; retención que se aplicará sobre los pagos o abonos en cuenta que realicen las personas jurídicas, las sociedades de hecho y las demás entidades y personas naturales que tengan la calidad de agentes retenedores en favor de los contribuyentes de; impuesto sobre la renta que sean personas jurídicas y asimiladas, a la tarifa de; once por ciento (11 %). Y cuando el beneficiario de; pago sea una persona natural, la

tarifa de retención es de diez por ciento (10%), salvo que de un contrato se desprenda que los ingresos que obtendrá esa persona natural, superan en el año gravable 2002 el valor de noventa y cinco millones cien mil pesos (\$ 95.100.000), o cuando los pagos o abonos en cuenta realizados durante el ejercicio gravable por un mismo agente retenedor a una misma persona natural superen en el año gravable 2002 el valor antes citado, casos en que la tarifa aplicable será del 11 %. En el último de los casos enunciados, la tarifa del once por ciento (11 %) se aplicará a partir del pago o abono en cuenta que sumado a los pagos realizados en el mismo ejercicio gravable exceda de dicho valor.

Las condiciones y tarifas especificadas, se encuentran determinadas en el Decreto 2794 de 2001, en desarrollo de lo dispuesto por el artículo 45 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 392 del Estatuto Tributario.

En cuanto a su inquietud acerca de la tarifa de retención que a título del impuesto de Renta y Complementarios es aplicable a la compra de parafina como derivado del petróleo, es de advertir, que lo reglamentado en el artículo 2 del Decreto 3715 de 1986, es referido solamente a pagos hechos a distribuidores mayoristas o minoristas **de combustibles** derivados del petróleo (subrayamos).

Es del caso anotar, que la singular tarifa de retención dispuesta en el Decreto aludido, la reglamentó el Gobierno

tomando en consideración las circunstancias especiales que rodean el transporte y la comercialización de los **combustibles** líquidos derivados del petróleo, actividades que han sido objeto de normas particulares también por los fenómenos de evaporación o de contracción de las partículas y por los varios conceptos de pago que concurren en la formación de su precio, las cuales no son aplicables ni a la parafina ni a otros productos derivados del petróleo, por cuanto no son combustibles.

En consecuencia, es criterio de este Despacho que la tarifa de retención en la fuente para productos o conceptos que no estuvieren sometidos a una tarifa especial, de manera expresa, como es el caso de la parafina, es la dispuesta para otros ingresos tributarios, cuya tarifa debe ser actualizada hoy al 3.5%, como se plasmó en el concepto No. 59514 de 1998, que se remite para su conocimiento, por ser válido en la formulación conceptual aunque verse sobre otro producto.

Para la inquietud referida a la retención a título de renta por el servicio de separación de colores en un proceso de estampación o de litografía, por tratarse de un servicio calificado, igualmente son aplicables las razones ya expuestas respecto del concepto de honorarios.

También, es oportuno señalar que la calidad de agente retenedor en el impuesto

sobre la renta no es extensiva al impuesto sobre las ventas en la medida que los agentes de retención están expresamente señalados por la ley para cada uno de los tributos ya que difieren en cuanto a los requisitos exigidos; sin embargo, en una misma persona pueden concurrir las calidades de retenedor a título de estos dos impuestos, cuando reúna las condiciones previstas para ser agente de retención en cada uno de ellos.

En los anteriores términos damos respuesta a su consulta.

Atentamente,

JAIME GARZON BACCA

Anexo: Conceptos Nos. 59514 de 1998, 019267 de marzo 2 de 2000.

Concepto 29535 de 2001

Abril 11/2001

Bogotá D.C.

Señor
JOSE VICENTE MARTINEZ M.
Carrera 20 No 62 - 24
Bogotá D.C.

Ref: Consulta No 000949 del
5 de enero de 2001

TEMA :Renta y complementarios
Impuesto sobre las Ventas
Retención en la fuente

SUBTEMA: Ingresos - Costos -
Gastos
relativos al diseño de
páginas
Web.

Corresponde inicialmente manifestarle, que de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 en concordancia con el literal b) del artículo 10 de la Resolución 5632 de 1999 modificada por el artículo lo de la Resolución N' 156 de 1999, emanadas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, este Despacho es competente única y exclusivamente para absolver en sentido general y abstracto las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, razón por la cual, dentro del marco de generalidad precedentemente mencionado, consideramos:

PROBLEMA JURIDICO

Cual es el régimen impositivo relativo al impuesto sobre la renta y complementados e impuesto sobre las ventas aplicable a los ingresos provenientes de la "enajenación" de una páginas web?

TESIS JURIDICA

Los ingresos provenientes del servicio de diseño de páginas web están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios y causan el impuesto sobre las ventas.

INTERPRETACION JURIDICA

Precisa inicialmente manifestar - como bien lo menciona el consultante -, que según definición de los expertos sobre la materia de Internet, una página Web "Es información (Texto, Graficos, Audio, Video,etc.) presentada de forma agradable y ordenada mediante la utilización del lenguaje HTML (Hyper Text Markup Language) el cual es traducido por un NAVEGADOR (Netscape, Iexplore, etc) para mostrar lo que el diseñador de la pagina quiso.

Toda Página Web necesita:

Diseño

Publicación

Indican. Igualmente, que es un documento al que se accede por la red Internet. Reside físicamente en un ordenador o servidor WWW (Word Wide Web) y está escrito en lenguaje HTML (Hyper Text Markup Lenguaje). Estos

documentos son realmente de texto, en los que hay unos signos o marcas que el cliente puede interpretar. Estos signos o marcas especifican el formato de texto, si hay una imagen, sonido u otro tipo de documento, o bien si existen enlaces con otras páginas desde palabras "sensibles" (estas se reconocen por ir normalmente subrayadas y de color distinto al texto normal).

El proceso de explorar estos documentos se conoce por la metáfora "navegar por la red". Para transmitir estas páginas se usa un tipo de protocolo que es el HTTP (Hyper Text Transfer Protocol)

Se conoce como URL a la localización o dirección de estas páginas, accesibles por cualquiera de los servicios Internet. Es una cadena de caracteres en la que se especifican:

URL:protocolo//
host:puerto/via/nombre

- URL: Es el prefijo y puede omitirse en la mayoría de los navegadores.
- protocolo: Especifica el protocolo a través del que se accede al documento. Pueden ser http (para documentos servidos a través de **WWW**); ftp, para transferencia de archivos; mailto, por correo electrónico; news, documento de un servidor de News o noticias; telnet, para acceso por emulación de terminal; Wais, gopher, etcétera.
- host: Especifica el nombre o IP del ordenador en el que se encuentra.
- Puerto: El número de puerto de acceso. Cada protocolo suele tener reservado un puerto por defecto y no suele especificarse; si fuera

diferente del puerto habitual, hay que especificarlo.

Vía: Especifica la vía de acceso completa al directorio en el que se encuentra el documento, separando mediante barras "/" los nombres de los subdirectorios.

Nombre: es el nombre del documento. Tanto en la vía como en el nombre se tienen en cuenta las mayúsculas, por lo que es importante que aparezcan correctamente.

Fuente: "Al día en una hora: Internet", Ed. Anaya multimedia y Grupo ROS"

"¿ Como se programa?"

Como es un documento de texto, se puede programar desde cualquier procesador de textos. El problema es que las características de formato y la interactividad se debe especificar en lenguaje **HTML**, con signos y marcas concretos: no hay más remedio que conocer el lenguaje para escribir una página desde un procesador de texto. Pero también existen prácticos editores que permiten, de forma muy intuitiva, realizar estos documentos.

De las nociones precedentes puede concluirse, que la estructuración de páginas Web para terceros, por ser éstas documentos que tienen por objeto proporcionar información por un medio específico - en cuanto se accede a ellos por la red Internet -, residen físicamente en un ordenador o servidor **WWW (Word Wide Web)** y están escritos en un lenguaje especial, en tanto corresponde a una actividad relativa al diseño de un documento que es realmente de texto, en los que hay unos signos o marcas que

las personas o clientes pueden interpretar, en suma, comporta, por parte de quien las diseña, la prestación de un servicio.

Siendo así, todos los ingresos provenientes del servicio de diseño de páginas web están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios.

En materia del impuesto sobre las ventas, el artículo 420 del Estatuto Tributario preceptúa:

"Artículo 420. Hechos sobre los que recae el Impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

Parágrafo. El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

Parágrafo 2o. Para efectos de la aplicación del Impuesto sobre las Ventas, los servicios de telecomunicaciones prestados mediante el sistema de conversión intencional del tráfico saliente en entrante, se considerarán prestados en la sede del beneficiario.

Parágrafo 3o. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

Los servicios se considerarán prestados en la sede de prestador del servicio, salvo en los siguientes eventos:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.

2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:

- a) Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos.
- b) Los de carga y descarga, transbordo y almacenaje.

3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

- a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles.
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría.

c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad.

d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto.

e) Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro salvo los expresamente exceptuados.

f) Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.

g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite. Lo anterior no se aplica a los servicios de radio y de televisión

Lo previsto por el numeral tercero del presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto por el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 4. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento en naves y aeronaves prestados en el exterior."

A su vez, el artículo 1 del Dcto. 1372 de 1992 define así los servicios:

"Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contra prestación en dinero o en especie, independientemente de

su denominación o forma de remuneración."

De lo anterior se sigue igualmente, que el diseño de páginas Web para terceros está gravado al impuesto sobre las ventas, para lo cual deben observarse las previsiones legales antes mencionadas.

Resta por último manifestar, que quienes teniendo el carácter de agentes dé retención - en las condiciones de Ley - efectúen pagos o abonos en cuenta por el servicios en mención, deben practicar las retenciones en la fuente, tanto a título del impuesto de renta y complementarios como a título del impuesto sobre las ventas.

Cordialmente,
JAIME GARZON BACCA
Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales

Concepto 66280 de 2001

Julio 23

Bogotá D.C.

Señor
JAIRO ALBERTO SILVA
Diagonal 85 N° 26 - 59
Bogotá D.C.

Ref: Radicado N 021359 del
15 de marzo de 2001

TEMA Renta y complementarios
Retención en la fuente

SUBTEMA Licenciamiento de
software

Corresponde inicialmente manifestarle, que de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 en concordancia con el artículo 10 de la Resolución 5632 de 1999 modificado por el artículo I de la Resolución N 5467 de 2001, emanadas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, este Despacho es competente única y exclusivamente para absolver en sentido general y abstracto las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, razón por la cual carece de facultad legal para pronunciarse sobre situaciones particulares de los consultantes.

Sin embargo, sobre el tema relativo al régimen en el impuesto sobre la renta y complementarios relativo a los pagos o abonos en cuenta por concepto de licenciamiento de

software por parte de extranjeros, este Despacho se pronunció ya mediante el Concepto N 000373 de 2000, en el cual se expreso:

"PROBLEMA JURIDICO

Los pagos percibidos por sociedades extranjeras sin domicilio en el Colombia por licenciamiento de software a usuarios en el país, están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios?

TESIS JURIDICA

Los pagos percibidos por sociedades extranjeras sin domicilio en el (sic) Colombia por permitir el uso de software en el país, constituyen renta de fuente nacional y por tanto están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios. igualmente la prestación de ese servicio, causa el impuesto sobre las ventas.

INTERPRETACION JURIDICA

Con gusto me permito manifestarle sobre el tema en comento, que es criterio reiterado en diversos pronunciamientos que constituyen la doctrina oficial al respecto que, conforme lo señala la legislación interna que regula la materia, el soporte lógico está previsto como una creación propia de dominio literario, este producto del talento y del ingenio humano es una especie de propiedad intelectual de su autor quien puede explotarlo económicamente. (Art. 671 C.C. y lo. del Decreto 1360 de 1989).

El soporte lógico (software) comprende un "Programa de

Computador" consistente en la "expresión de un conjunto organizado de Instrucciones, en lenguaje natural o codificado, independientemente del medio en que se encuentra almacenado, cuyo fin es hacer que una máquina capaz de procesar información indique, realice u obtenga una función, una tarea o un resultado específico. (Art. 3. Decreto 1360 de 1989).

2. La explotación del (software) soporte lógico, entendido éste como el aprovechamiento económico puede efectuarse:

a) A través de la venta" de los derechos patrimoniales inherentes a la propiedad intelectual del software por parte de su titular, o lo que es lo mismo ejerciendo el derecho real de disposición.

b) Permitiendo su uso y goce a través de un contrato de licencia sin que se ceda por su titular los Derechos Patrimoniales sobre el intangible, en este último caso el beneficiario de la licencia no puede cederla a terceros, ni esta autorizado para otorgar sublicencias. (Art. 556 numeral 3. C.Co.).

3. Régimen del Impuesto sobre la Renta:

La Ley vigente considera como ingresos de fuente nacional las sumas pagadas como contraprestación por la explotación de bienes inmateriales poseídos dentro del país. (Art. 24 E.T. Inciso lo. y numeral 7. lb.)

Se entienden poseídos dentro del país los derechos reales sobre los bienes incorpóreos ubicados o que se exploten en el país. (Art. 265 numeral lo. E.T.)

Para los efectos tributarios se entiende por posesión el aprovechamiento económico potencial o real de cualquier bien en beneficio del contribuyente. (Art. 263 E.T.)

Así las cosas, cuando una persona extranjera sin residencia ni domicilio en el país recibe ingresos pagados como contraprestación por sus actividades de aprovechamiento económico del bien intangible (soporte lógico software) desarrolladas directamente por ella con el país o desarrolladas indirectamente en Colombia a través de un tercero autorizado por ella para realizar tal actividad, éstos tienen una fuente nacional, encontrándose por tanto gravado con los impuestos sobre la renta y las remesas en cabeza de la persona extranjera que los percibe.

Por las razones precedentes igualmente se indicó, que cuando un extranjero sin residencia ni domicilio en el país percibe ingresos por permitir el uso en Colombia de un soporte lógico (software), a través de un contrato de licencia sin que se cedan por su titular los derechos patrimoniales sobre el intangible, se está aprovechando económicamente (explotando) un derecho sobre un bien situado en Colombia; así las cosas, el ingreso (s) que perciba originado por tal forma de explotación económica es considerado de fuente nacional. (Art. 24 inc. I. y numeral 7. E.T.),

y se encuentra gravado con los impuestos sobre la renta y las remesas los cuales serán retenidos en la fuente conforme a las bases, conceptos y tarifas previstas en los artículos 411 y 321 y 321 -1 del E.T.).

Es importante observar que el contrato de compraventa de un bien incorporal conlleva como requisito esencial la obligación para el vendedor de transmitir la propiedad sobre los Derechos Patrimoniales del intangible (Los morales son intransferibles), por lo tanto si del contrato celebrado no surge tal obligación este deviene en otro contrato diferente (Licencia contractual por ejemplo), así las partes lo denominen "Venta". (Art. 1501 C.C).

Siendo así, no por el hecho de denominar "Venta licencia" a la obligación de permitir la utilización de un software en razón de una remuneración varía su naturaleza, en cuanto esta forma de explotación conlleva en sí mismo, así no conste en forma escrita y se realice la entrega por intermediarios comerciantes o vía Internet, la licencia de uso de esta clase de bienes, siempre y cuando, como es lógico, no corresponda al ejercicio del derecho de disposición por parte de su titular.

Deriva igualmente de lo mencionado, que el permitir su uso, o lo que es lo mismo, el permitir en aplicaciones su utilización, entraña, de acuerdo a nuestra legislación nacional, una obligación de hacer, razón por la cual igualmente se ha expresado en forma reiterada que el artículo 420 del Estatuto Tributario

señala que el impuesto sobre las ventas en Colombia se aplicará sobre:

- a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.
- b. La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

Respecto a la prestación de servicios, el artículo lo del Decreto 1372 de 1992 señala que debe entenderse por tal, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contra prestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

A su turno, el literal a) del parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 53 de la Ley 488 de 1998, dispuso:

" 3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales

- a. Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a

cualquier título, de bienes corporales o intangibles."

Lo anterior significa que quien adquiera un programa de computador o software vía internet, aún en el evento en que el servicio sea ejecutado desde el exterior se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, pues atendiendo al principio de territorialidad de las normas Tributarias, al hallarse ubicado el usuario o destinatario en el territorio nacional, es claro que el servicio se entiende prestado en Colombia.

Tratándose de la base gravable sobre la cual ha de aplicarse el impuesto sobre las ventas, la misma será el valor total de la operación de conformidad con lo previsto en el artículo 447 del Estatuto Tributario.

Por todo lo anteriormente expresado forzoso es concluir, que los pagos percibidos por sociedades extranjeras sin domicilio en el (sic) Colombia por conceder el uso de software a usuarios en el país, constituyen renta de fuente nacional y por tanto están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios. Pero también constituyen pagos por servicios gravados con el Impuesto sobre las Ventas "IVA" y este impuesto debe ser igualmente objeto de retención en la fuente.

Resta manifestar, que al tenor de las prescripciones de nuestro ordenamiento legal impositivo, la explotación en Colombia de programas de computador a cualquier título están sometidos imposición, lo que realmente configura cuando se permite al

usuario su utilización en las tareas para las cuales fue creado."

En cuanto al régimen cambiario se refiere y conforme lo prevé el artículo 123 del Estatuto Tributario, si el beneficiario de la renta fuere una persona natural extranjera o una sucesión de extranjeros sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera sin domicilio en Colombia, la cantidad pagada o abonada en cuenta sólo es deducible si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente a título de los de renta y remesas, según el caso, y cumplan las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.

Cordialmente

JAIME GARZON BACCA
Concepto 99027 de 2000

Doctor

FRANCISCO JOSE PRIETO URIBE
Calle 100 N° 17 - 09 Of. 202 Edificio
El Triángulo
Bogotá D.C.

Ref.: Consulta N° 68676 del 14 de julio de 2000

TEMA : Renta y complementarios
Retención en la fuente
SUBTEMA : Pagos al exterior
Explotación de intangibles en Colombia suministrados vía Internet.
- fotografías

Corresponde inicialmente manifestarle, que de acuerdo

con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 en concordancia con el literal b) del artículo 10 de la Resolución 5632 de 1999 modificada por el artículo 1° de la Resolución N° 156 de 1999, emanadas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, este Despacho es competente única y exclusivamente para absolver en sentido general y abstracto las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, razón por la cual carece de facultad legal para pronunciarse sobre situaciones particulares de los consultantes.

PROBLEMA JURIDICO

Los pagos relativos al suministro de fotografías desde el exterior por cualquier medio tecnológico Ej.: Internet, para ser publicadas en el país, están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios?

TESIS JURIDICA

Los pagos relativos al suministro de fotografías desde el exterior, para ser publicadas en el país, sí están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios.

INTERPRETACION JURIDICA

Para efectos fiscales se considera ingreso de fuente nacional "el proveniente de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio; así como el obtenido en la enajenación de bienes materiales e inmateriales,

a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación".
(Artículo 24 del Estatuto Tributario).

Así mismo el artículo 26 ibídem, estipula que ingreso es toda suma que sea susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre y cuando no haya sido exceptuado expresamente.

En materia de impuesto sobre la renta y complementarios, los artículos 9, 12 y 20 del Estatuto Tributario estipulan que las personas naturales sin residencia en el país, las sociedades y entidades extranjeras tributan por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, salvo excepciones consagradas en pactos internacionales.

En consecuencia los ingreso derivados de la explotación de intangibles en el país cuyos derechos corresponden a personas naturales sin residencia en el país o a sociedades y entidades extranjeras están gravados en Colombia y por tanto sometidos a retención en la fuente tanto a título del impuesto de renta como en forma adicional a título del impuesto complementario de remesas que causa la transferencia de rentas o ganancias ocasionales obtenidas en el País.

Tratándose de retención en la fuente a título del impuesto de renta, el artículo 408 del Estatuto Tributario, precisa como tarifa aplicable el 35% del valor nominal del pago o abono por concepto de intereses, comisiones,

honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "know-hov", prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y cinco por ciento (35%) del valor nominal del pago a abono.

Al respecto, el artículo 406 ibídem prevé que deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a favor de:

1. Sociedades y otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.
2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.
3. /

Y como consecuencia de la transferencia al exterior se deberá liquidar y retener a título de impuesto complementario de remesas para el año gravable 19%

y siguientes el 7% sobre el resultado que se obtenga de restar del respectivo pago o abono en cuenta el impuesto de renta correspondiente de acuerdo con el literal b) del art. 321 del Estatuto Tributario, respecto de los pagos o abonos por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "Know How", prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de propiedad literaria, artística y científica.

Todo lo anterior de acuerdo con los artículos 408, 417, 321 en concordancia con el Parágrafo 1° del artículo 321-1 del Estatuto Tributario.

Cordialmente,
Jurídica de Impuestos y Aduanas

