

Análisis comparativo del impuesto de renta empresarial en el comercio electrónico colombiano frente a los estándares propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

Iván Alexander Aristizábal Gutiérrez

Trabajo de grado

**Bogotá D.C.
Pontificia Universidad Javeriana
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Contaduría Pública
2016**

Análisis comparativo del impuesto de renta empresarial en el comercio electrónico colombiano frente a los estándares propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

Iván Alexander Aristizábal Gutiérrez

Trabajo de grado

Tutor:

Cesar Anzola Aguilar

**Bogotá D.C.
Pontificia Universidad Javeriana
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Contaduría Pública
2016**

Tabla de contenido

	Pág.
LISTA DE ANEXOS	6
1. Lista de todos los mecanismos de intercambio de información	6
2. Países miembros y en proceso de adhesión	6
RESUMEN	8
INTRODUCCIÓN	10
Planteamiento del problema	12
Sistematización	15
OBJETIVOS	16
Objetivo general	16
Objetivos específicos	16
JUSTIFICACIÓN	17
ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN	19
METODOLOGÍA	23
MARCO TEÓRICO	24
MARCO CONCEPTUAL	27
Globalización	27
Impuestos	27
Impuesto sobre la renta	28
Inversión	28

Marco legal	29
RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	31
1. Sistema tributario colombiano y el propuesto por la OCDE para el comercio electrónico	31
1.1 Contexto general sobre Colombia	31
1.1.1 Colombia	31
1.1.2 Formas del empresariado colombiano y las responsabilidades a su cargo	34
1.1.3 Normatividad del sistema impositivo en Colombia	37
1.1.4 Principios del sistema tributario colombiano	41
1.1.5 El comercio electrónico en Colombia	47
1.1.6 Jurisdicción de la Fiscalidad Internacional	51
1.2 Sistema tributario propuesto por la OCDE para la economía digital	55
1.2.1 La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)	55
1.2.2 Temas que aborda la OCDE	56
1.2.3 Asuntos fiscales (CTPA)	60
1.2.4 Países miembros de la OCDE y en proceso de adhesión	61
1.2.5 El sistema tributario en América latina	61
1.2.6 Impuesto sobre la renta	63
1.2.7 Adaptación de los tributos en el comercio electrónico	64
1.2.8 Modelos de comercio electrónico e ingresos	67
2. Comparación del sistema actual tributario colombiano del impuesto de renta frente a los lineamientos propuestos por la OCDE, para la economía digital	70
3. Evaluación y Análisis de la regulación del sistema tributario colombiano del impuesto de renta empresarial para el cumplimiento de requisitos de la OCDE en la economía digital	86
3.1 Conceptos Básicos	86

3.3 Características Principales	92
3.4 Comercio Electrónico	93
3.5 Características Internacionales	94
3.6 Principios Tributarios	95
Conclusiones	97
REFERENCIAS	102
LISTA DE ANEXOS	107
1. Lista de todos los mecanismos de intercambio de información:	107
2. Países miembros y en proceso de adhesión	111

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Principios de la equidad y la progresividad</i>	46
Tabla 2. <i>Tres tipos de actuación de la OCDE</i>	58
Tabla 3. <i>Principios de la justicia tributaria</i>	65
Tabla 4. <i>Definiciones de la OCDE y del sistema tributario colombiano</i>	70
Tabla 5. <i>Principios regulatorios del comercio internacional</i>	89

Lista de Anexos

1. Lista de todos los mecanismos de intercambio de información	107
2. Países miembros y en proceso de adhesión	111

Abreviaturas utilizadas

BID: Banco Interamericano de Desarrollo

BM: Banco Mundial

CE: Comercio electrónico

CP: Constitución Política

CREE: Impuesto Sobre La Renta Para La Equidad

CTPA: Centro de Política y administración fiscal

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

ET: Estatuto Tributario

ICA: Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros

IRPF: Impuesto Sobre la Renta de las Personas Física

IS: Renta sobre las sociedades

IVA: Impuesto al valor agregado

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

TIC: Tecnologías de la comunicación y la información

Resumen

El objetivo del presente trabajo de grado es exponer un análisis comparativo referente a los requisitos y estandartes propuestos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), versus la situación y posición actual del país colombiano enfocado directamente al impuesto de renta empresarial en el comercio electrónico y de esta manera comprender si Colombia cumple con los requisitos y características de ingreso propuestos por este organismo internacional. Es por ello que este documento se ha dividido en las siguientes secciones, buscando ofrecer un claro entendimiento del tema.

En el primer capítulo se realizará una contextualización y caracterización de toda la temática impositiva existente en Colombia y la exigida por la OCDE, seguido del segundo capítulo donde se elaborará la comparación entre los estándares requeridos por este organismo frente la situación real impositiva de Colombia.

En el tercer capítulo se realizará un análisis crítico respecto al impuesto de renta empresarial en el comercio electrónico, terminando el presente documento con las conclusiones de la investigación realizada.

Palabras Claves: Impuesto de renta, análisis comparativo, comercio electrónico, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Abstract

The purpose of this degree paper is to present a comparative analysis of the requirements and standards proposed by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), versus the current situation and position of the Colombian country focused directly on corporate income tax Electronic commerce and thus understand if Colombia meets the requirements and characteristics of income proposed by this international body. This is the reason for what that this document has been divided in the following sections, seeking to offer a clear understanding of the subject.

In the first chapter, will be developed a contextualization and characterization of all existing taxation in Colombia and the one required by the OECD will be carried out, followed by the second chapter where a comparison will be made between the standards required by this agency and the real tax situation in Colombia.

In the third chapter, a critical analysis will be prepared regarding the business income tax in electronic commerce, ending the present document with the conclusions of the research carried out.

Key words: Income tax, comparative analysis, e-commerce, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

Introducción

En Colombia se han venido desarrollando diversos procesos administrativos y contables con el fin de afrontar nuevos acontecimientos por los que atraviesan actualmente todos los países del mundo, tales como la globalización y la internacionalización, el mejoramiento de procesos y el crecimiento de negocios. Estos procesos afectan de manera directa la economía y política del país, como lo afirman Fajardo & Suárez (2011, p. 238), cuando exponen que el derecho tributario internacional ha transformado la realidad económica del país, puesto que las relaciones comerciales entre compañías y personas son cada vez más sencillas de llevar a cabo haciendo uso de la tecnología.

Es por ello que el gobierno ha decidido intervenir como regulador nacional, en el objetivo de vigilar y supervisar que las operaciones tanto nacionales como internacionales actúen y se realicen de la forma más clara y efectiva, puesto que de no ser así, harían que la soberanía y cumplimiento de los Estados este más cercana a desaparecer.

Como consecuencia de lo anterior, el gobierno de Colombia por medio del decreto 1192 del 2012, por el cual se reglamenta el artículo 47 de la Ley 1450 de 2011, Plan Nacional de Desarrollo "Prosperidad para Todos" (2010-2014), contempló en su planeación estratégica, la profundización de las relaciones en escenarios multilaterales, en particular, el ingreso de Colombia a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):

Que con la vinculación a esta organización tendría como beneficios concretos la implementación de mejores prácticas y reformas en la estructura del Estado, con el fin de obtener mayor eficiencia en el cumplimiento de los postulados, que sobre la materia, plantea el Plan de Desarrollo: reducción de pobreza, aumento de

seguridad y prosperidad económica y social a lo largo del tiempo (República de Colombia, 2012, p. 1)

El gobierno nacional, al decidir que Colombia debe ingresar a la OCDE, tendrá que ajustar su sistema tributario, ya que como se afirma: “el Centro Internacional de Pensamiento Social y Económico a Colombia le costaría cerca de \$20 billones anuales acercarse a los principales indicadores de los países miembros de la OCDE” (El Espectador, 2015). Por tanto, que en el Artículo 1 del decreto 1192 del 5 de junio de 2012 reza que:

En desarrollo de lo previsto en el artículo 47 de la Ley 1450 de 2011, el Gobierno Nacional incluirá en el Presupuesto General de la Nación los recursos necesarios para sufragar los gastos que requieran las entidades técnicas responsables para el ingreso de Colombia en la OCDE, en particular los necesarios para participar o pertenecer a sus grupos y comités y para cumplir las obligaciones derivadas de la preparación para el ingreso y aceptación como miembro. (República de Colombia, 2012, p. 2)

Sin embargo, a pesar de lo anterior Perry (2009) afirma que el régimen tributario colombiano no cumple de manera eficiente con ninguno de los objetivos que prescribe la teoría de las finanzas públicas que ordena la Constitución, a saber: *eficiencia, equidad y progresividad*. El autor considera que los procesos tributarios son ineficientes tanto en materia de recaudo como en lo que respecta a sus efectos sobre el crecimiento económico, ya que se están grabando en exceso algunas inversiones y se está distorsionando la asignación de recursos entre actividades, promoviendo así la informalidad, el desempleo y desintermediación financiera.

De la misma manera, el país en manera tributaria es inequitativo, puesto que los contribuyentes con similares características pagan tasas efectivas muy diferentes, por lo que el principio de equidad se está viendo infringido y finalmente la tributación en Colombia es poco progresiva. Por ejemplo, el gravamen efectivo al ingreso y la riqueza de las personas naturales es muy bajo a comparación con el de otros países.

Por su parte, Gómez (2016) afirma que “Los resultados de The Global Competitiveness Index, en el cual se evalúan anualmente a 148 países frente a sus factores más problemáticos para hacer negocios demuestran que Colombia no pasa la prueba en aspectos como credibilidad de sus instituciones, infraestructura, salud y educación” (párr., 1). Lo anterior nos muestra que el país tiene una serie de problemáticas que, si son observadas en detalle, implican que le será complicado al gobierno nacional poder alcanzar los estándares exigidos por la OCDE.

Planteamiento del problema

La modernización mundial ha hecho que los países tengan que introducir en ellos nuevos procesos comerciales, desarrollos tecnológicos y medidas de adaptación de sus políticas internas con las normas internacionales, con el fin de contribuir en el crecimiento social, político y económico. Sin embargo, como lo afirma Latorre (2014), adoptar tendencias globales trae consigo un sin número de retos que para algunos Estados, podrán ser desafíos u oportunidades, de manera que tanto expertos, académicos y gobernantes, deberán participar, examinar, debatir, y aprobar, si el acogerse a nuevos estándares beneficiará realmente a la sociedad.

En el marco de lo anterior, “en el mes de septiembre del año 2013, los países miembros de la OCDE aprobaron la hoja de ruta para que Colombia diera inicio al proceso que le permitirá adherirse a esta organización internacional” (Latorre, 2014, p. 4). Es entonces necesario resaltar

que la OCDE es un organismo de buenas prácticas que revisa de forma periódica las políticas económicas e instituciones de sus países miembros, y les ofrece recomendaciones sobre cómo mejorarlas, con base en la experiencia de quienes lo están haciendo mejor. (Perry, 2015)

Esta hoja de ruta entregada a Colombia, plantea entre otras cosas la modificación de la política fiscal, que persigue:

Reducir la evasión de impuestos, reducir la carga tributaria sobre la inversión disminuyendo la tasa del impuesto sobre la renta y aumentar la progresividad de la renta personal gravando los dividendos y eliminando las exenciones regresivas, incrementar la tarifa del IVA y eliminarlo de la inversión permitiendo que el impuesto sea descontado al momento de hacer la compra de activos fijos y no calculado como mayor valor, finalmente, implementar un impuesto al carbono para lidiar de manera coste-eficiente con las emisiones. (OCDE, 2015c, p. 27).

Específicamente, sobre el impuesto a la renta, que como se acaba de señalar es un impuesto sobre el cual la OCDE plantea una reforma, se puede mencionar que “los ingresos derivados del impuesto sobre la renta en Colombia, que representan el 0.7% del PIB, son bajos en comparación con otros países de América Latina y la media de la OCDE (el 1.2% y el 8.5% del PIB, respectivamente)” (OCDE, 2015c, p. 27). Por ende, recomienda ampliar la base tributaria, reducir los impuestos corporativos y hacer que el sistema impositivo sea más progresivo, fomentando la inversión, la innovación, el emprendimiento y reduciendo las desigualdades.

En el listado de recomendaciones hechas por la OCDE, está el generar conciencia en el sector de comunicaciones sobre la importancia de las actividades de ciencia, tecnología e

innovación, dado que dicho sistema en Colombia debe incrementar su gasto bruto en investigación y desarrollo (I+D). Ello en razón de que este rubro es tan sólo el 0.2% del PIB. Si es comparado con Brasil, donde al 1.2% del PIB y el 2.4% de los países de la OCDE, es remarcable la diferencia. Además, este organismo afirma que se debe influir en el bajo nivel de innovación empresarial mediante políticas concretas para fomentar la productividad, donde se incluya una extensa base de pymes y nuevas empresas. (OCDE, 2015c)

Ahora bien, según la OCDE (2015c), Colombia, además de mejorar su infraestructura tecnológica de comunicaciones y conectividad, debe trabajar para que los usuarios reconozcan la necesidad de conectarse a internet, además de crear contenidos y aplicaciones locales que puedan mejorar los incentivos comerciales para innovar y promover así el emprendimiento. Para lograr este objetivo, se deben realizar diferentes tareas, entre ellas incentivar al sector privado para que invierta más en actividades de ciencia, tecnología e innovación, ya que actualmente son impulsadas principalmente por la inversión pública.

Por su parte, Ramos (2004, citado por Vega, 2012), hace alusión a las grandes barreras que existen entre *investigador-empresa* en Chile, siendo la inversión privada la más reacia a invertir en (I+D), ya que las empresas buscan inversiones que aseguren rentabilidad a corto plazo y que a su vez, obtengan beneficios tributarios al hacerlo. El gobierno chileno es el ente que apoya la (I+D) (Figueroa, 2012), de manera que para el periodo 2001-2005, junto con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), se implementó el *Programa de desarrollo e innovación Tecnológico*, que buscaba transferir recursos a las empresas, intentando entre otras cosas priorizar los ejes fundamentales del desarrollo tecnológico y productivo.

El Estado colombiano ha realizado esfuerzos en esta materia. Bajo la Ley 633 de 2000, Artículo 12, el Congreso de la República modificó el artículo 158-1 del Estatuto Tributario, que por conceptos de inversión en desarrollo científico y tecnológico, permitía el “derecho a deducir del impuesto sobre la renta un ciento veinticinco por ciento (125%) del valor invertido en el periodo en que se realizó la inversión”. No obstante, bajo la Ley 1739 de 2014, en el Artículo 32, se modificó el beneficio tributario consagrado en el artículo 158-1 del Estatuto Tributario para aquellos que inviertan en Ciencia, Tecnología e Innovación, quienes “tendrán derecho a deducir de su renta, el ciento setenta y cinco por ciento (175%) del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión”. Aunque, como lo afirma Quintero (2015), si bien “el 95% de las compañías que se crean en Colombia tienen bajo contenido tecnológico”, a la luz de los beneficios otorgados por el gobierno y el bajo crecimiento de las empresas dedicadas a estas actividades, así como dadas las sugerencias de la OCDE, se hace pertinente la siguiente pregunta: ¿Se encuentra Colombia en una posición óptima para acceder a una organización como la OCDE, teniendo en cuenta que debe cumplir con estándares y características que ésta tiene por recomendaciones, directamente sobre el impuesto de renta empresarial para la economía digital?

Sistematización

1. ¿Cómo está caracterizado el sistema tributario colombiano y el propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para sus países miembros y en proceso de adhesión, respecto al impuesto sobre renta empresarial con actividades basadas en el comercio electrónico?

2. ¿Qué diferencias existen entre el actual sistema tributario colombiano y el sistema tributario propuesto por la OCDE para Colombia y en relación al impuesto de renta empresarial con actividades basadas en el Comercio electrónico?
3. ¿Qué vacíos o carencias tiene el sistema tributario colombiano, en relación con el comercio electrónico respecto a las recomendaciones propuestas por la OCDE?

Objetivos

Objetivo general

Identificar y analizar el actual sistema tributario colombiano en lo que respecta al impuesto sobre la renta empresarial con actividades basadas en comercio electrónico, frente a las recomendaciones que propone la OCDE, para que Colombia pueda ingresar a este organismo internacional.

Objetivos específicos

1. Caracterizar la normatividad del sistema tributario colombiano y las propuestas del impuesto sobre la renta empresarial propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para sus países miembros y en proceso de adhesión, orientado al impuesto sobre la renta empresarial con actividades basadas en comercio electrónico.
2. Comparar el actual sistema tributario colombiano con el propuesto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para sus países miembros y en proceso de adhesión, en cuanto al comercio electrónico.

3. Analizar los faltantes a la regulación del sistema tributario colombiano, en relación con el comercio electrónico con las propuestas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para el impuesto de renta.

Justificación

La globalización económica exige a los países incrementar la competitividad de sus economías (Guevara, 2012). Ésta se incrementa con la generación de conocimiento y su aplicación a los procesos productivos y se refleja en las empresas de los sectores de la economía nacional, que a su vez están vinculados a las políticas fiscales del Estado. Incrementar dicha competitividad se podría lograr con el ingreso a la OCDE, y para ello es necesario modificar la actual política fiscal colombiana. Por tal razón el desarrollo de esta investigación es importante debido a que contribuirá al estudio específico de qué regulación tiene Colombia para el comercio electrónico con el paso del actual sistema del impuesto sobre la renta al propuesto por este organismo internacional.

Según Congote (2015): “El papel fundamental de la ciencia y la tecnología en el desarrollo de un país está tan claro para el mundo como la receta que han aplicado las naciones más potentes para lograr su crecimiento: inversión en educación, investigación y desarrollo” (*párr.*, 1). Por tal razón, la investigación que realice el profesional contable en la identificación y análisis del sistema tributario colombiano en lo que respecta al comercio electrónico, hará que la profesión se vuelva más competitiva y eficiente en el mercado económico del país. Es por ello que la Pontificia Universidad Javeriana apoya este tipo de investigaciones que son importantes, puesto que aportarán a la construcción de conocimiento sobre fenómenos de importancia nacional e internacional.

De esta manera, el desarrollo de esta investigación es importante porque permitirá comprender si la decisión que el gobierno nacional tomó al adoptar prácticas de tendencias globales, ayudará o afectará el crecimiento del comercio electrónico. A la vez, esta investigación aportará elementos de juicio significativos para que el Contador Público logre desempeñar un papel más activo, participativo e incluyente, específicamente en materia de política fiscal. Esto le permitirá ajustarse a las necesidades del entorno económico en que se encuentra el país y fomentar un crecimiento sostenible de las compañías y fortalecer sus competencias profesionales.

Dado que es un momento coyuntural, es la oportunidad para que tanto gobernadores, políticos, estudiantes, académicos, empresarios y universidades, logren debatir, examinar y aprobar de forma consciente y ética si el país toma las mejores decisiones al ajustar la política fiscal nacional a estándares mundiales. Es importante que para el cambio de políticas internas en Colombia, diferentes profesionales se encuentren enfocados en el estudio de los objetivos propuestos por la OCDE con el fin de determinar su viabilidad para un país en vías de desarrollo.

Así las cosas, la investigación busca que el profesional en contaduría pública colombiano juegue un papel más sobresaliente en la sociedad en busca de la excelencia, por medio del estudio e investigación de temáticas que se consideran no son de su competencia, sino exclusivamente de economistas y abogados, pues es desde estos escenarios que se toman las decisiones. Esto en vista a que en realidad son otros profesionales quienes modifican y transforma el quehacer del contador público.

Antecedentes de investigación

A partir de la revisión bibliográfica, se ha podido notar que el tema de las reformas tributarias ha sido ampliamente estudiado en Colombia. Sin embargo, la reforma tributaria que propone la OCDE, es una propuesta que aún no ha llamado la atención de profesionales y académicos de la disciplina contable. En efecto, no hay literatura local sobre la carga tributaria que se encuentra próxima a ser aprobada por el gobierno, y de cómo ésta puede afectar los informes financieros empresariales.

Para Bejarano (2008), por medio del estudio de la curva de Laffer, se busca evidenciar que el incremento de los impuestos en Colombia genera menos ingresos fiscales al mantener alícuotas de tasas altas. Lo anterior se traduce en que a medida que los gobiernos incrementan el tipo impositivo tendrán una menor recaudación. Según el autor, el actual sistema tributario colombiano se caracteriza por ser complejo, mantener tasas impositivas altas y bases tributarias relativamente pequeñas. Para el desarrollo de su investigación, el autor utilizó, el método de Mínimos Cuadrados Ordinarios (MCO).

En conclusión, Bejarano afirma que las altas tasas impositivas no han generado los resultados esperados en términos de recaudo y, según la curva de Laffer estimada, el indicador fiscal impositivo de Colombia en promedio no ha estado cercano a un nivel óptimo. Por consiguiente, un nivel impositivo de renta por encima del 36% como tarifa, ubica al sistema tributario en una franja donde las contribuciones afectan de forma negativa el desempeño de los ingresos tributarios.

Por su parte, Acosta et al. (2012), pretenden analizar la eficiencia y éxito de las reformas tributarias en el periodo 1990-2009 sobre los ingresos fiscales del gobierno nacional. Afirman

que son las empresas las que cargan la mayor tributación en el país, además de que el sistema tributario (ST) cuenta con características que fomentan el alto índice de evasión y elusión debido a que no es eficiente, ideal, equitativo y con una redistribución adecuada.

Las reformas tributarias en su mayoría elaboradas durante el periodo 1990 y 2001 han sido de carácter coyuntural, en tanto que perseguían incrementar el recaudo para solucionar problemas fiscales presentes en el momento de su elaboración, aunque finalmente no arrojaron los resultados esperados. El modelo que utilizaron para analizar el impacto de las reformas tributarias sobre los ingresos fue el de tiempo univariado. Como conclusiones, los autores indican que la tasa del impuesto sobre la renta en Colombia es la más alta de la región latinoamericana conforme con una base reducida. Asimismo, sostienen que las personas naturales contribuyen poco con el ISR, además de poseer un elevado nivel de exenciones.

Por otra parte, Villar y Aragón (2011) tienen como objetivo estudiar la evolución de cuatro impuestos de alta importancia en México, y establecen una comparación con países pertenecientes a la OCDE, afirmando que estos últimos proporcionan un régimen fiscal competitivo, que facilita la entrada de ingresos dirigidos a fomentar la inversión a partir de un sistema tributario que no pone en riesgo la equidad del sistema; a diferencia de México que no refleja dicho objetivo.

Los autores realizaron un análisis comparativo con datos de la OCDE, respecto a la recaudación tributaria entre los países pertenecientes a este organismo, como Estados Unidos, Canadá y Chile. Esta comparación posicionó a México como un país que tiene una deficiente recaudación tributaria. Debido a la incapacidad de México para mantener sanas sus finanzas en el largo plazo, se hace evidente que el país requiere una reforma fiscal coyuntural (más no una

reforma estructural) para alcanzar una sólida recaudación fiscal comparada con los países de la OCDE. El método utilizado por los autores fue el de Mínimos Cuadrados Ordinarios (MCO), y como principal conclusión, los autores plantean que la recaudación tributaria mexicana es deficiente y que cuenta con pocos esfuerzos para impulsar y fomentar el recaudo de los contribuyentes.

Por su parte, Huesca y Robles (2013) abordan varias perspectivas teóricas de la incidencia fiscal mexicana, y describen la experiencia de algunos países latinoamericanos, españoles y mexicanos, con una exploración al caso actual de los impuestos. Los autores afirman que es importante utilizar un modelo de micro simulación que observe los efectos de una reforma tributaria y permita identificar cómo serían los impuestos de manera que no afecten a los contribuyentes evitando la evasión. Para realizar su investigación, los autores caracterizaron el sistema tributario mexicano, latinoamericano y español. En conclusión, los autores indican que el sistema fiscal mexicano debe aumentar los contribuyentes, que hoy en día dependen de los ingresos de las empresas petroleras, eliminando de esta forma exenciones y regímenes especiales.

Acercas de las pymes colombianas, Sarmiento (2010) señala que la carga tributaria que deben soportar las pequeñas y medianas empresas (pymes), puede tener un impacto económico y financiero. Respecto al impuesto de renta, el autor señala que es un impuesto con una de las tasas más altas de la región latinoamericana, adicional al hecho de que para determinar su base de depuración, dicha tasa se ve afectada en ocasiones por no poder acceder al descuento de ciertos gastos por los excesivos requisitos fiscales.

Desde el punto de vista financiero, el anticipo al impuesto de renta denominado retención en la fuente afecta el flujo de caja de las empresas. Según Sarmiento (2010), el alto grado de

tributación imposibilita que en las pymes exista alta inversión en publicidad, infraestructura y tecnología para la producción. La metodología utilizada por el autor fue la caracterización de los sistemas fiscales en los ámbitos latinoamericano, nacional y distrital. Como conclusión principal, el autor expresa que en las pymes las cargas tributarias disminuyen las utilidades, no permitiendo acceder a fuentes de financiación que son cada día más exigentes.

Ahora bien, se puede señalar que las investigaciones expuestas anteriormente, sirven para afirmar y soportar el objetivo que persigue esta investigación. En este sentido, Acosta et al. (2012) exponen que Colombia debe desarrollar una reforma estructural y no coyuntural, lo que coincide con la propuesta de la OCDE. Además, en la investigación elaborada por Sarmiento (2010) sobre las pymes, se expone que Colombia tiene una de las tasas de impuesto sobre la renta más altas en comparación con países latinoamericanos. Así mismo, afirman que el sistema tributario es complejo, por lo cual se producen distorsiones y una baja eficiencia en la recaudación de los impuestos, respecto al impuesto sobre la renta.

Igualmente, Sarmiento (2010) expresa que la liquidación del impuesto sobre la renta empresarial es compleja, un aspecto que entre otras cosas impacta financiera y económicamente las empresas. Al respecto, Villar y Aragón (2011) realizan un estudio del sistema tributario mexicano, aportando gran información respecto a problemas que comparten Colombia y México. Siendo ya México miembro de la OCDE, se identifica que tiene un sistema tributario complejo e inequitativo frente al gremio empresarial, con tasas elevadas del impuesto sobre la renta que desestimulan la inversión.

Metodología

El tipo de estudio se fundamentó en primer lugar bajo un carácter exploratorio y descriptivo, puesto que la investigación busca conocer y familiarizar un tema que es pionero en la academia contable. A su vez, se considera de tipo descriptivo puesto que se realizará un análisis comparativo entre el impuesto sobre la renta empresarial colombiano en el comercio electrónico y el propuesto por la OCDE.

Este tipo de metodología servirá como punto de partida para que otros investigadores tomen la referencia acerca de esta temática, puesto que este tipo de investigación “es útil para analizar cómo es y cómo se manifiesta un fenómeno y sus componentes”. (Mora, 2005, p. 92)

Es necesario mencionar que el trabajo de grado a su vez se desarrollará utilizando el método deductivo, siendo el “Proceso de conocimiento que se inicia con la observación de fenómenos generales con el propósito de señalar las verdades particulares contenidas explícitamente en la situación general”. (Mendez, 1995, p. 131)

Por otro lado, se hace necesario fundamentar que la investigación se realizó mediante el enfoque cualitativo, ya que éste “(...) es una estrategia de investigación que se basa en una rigurosa descripción contextual de los hechos o situaciones. Esta descripción debe garantizar la máxima intersubjetividad en la captación de una realidad compleja” (Mora, 2005, p. 90). Lo anterior en razón de que se pudo obtener e identificar información frente a la incidencia del ingreso de Colombia a OCDE por medio del análisis de normas, teorías, leyes y diversos documentos que reglamentaron y analizaron las características tributarias de Colombia versus la OCDE.

Para finalizar, la información usada en el trabajo de grado fue obtenida por medio de la recopilación de fuentes bibliográficas legales e institucionales, como la revisión de bases de datos y recolección de artículos académicos, libros, trabajos de grado, diccionarios, revistas económicas, prensa, documento de organismos multilaterales y demás documentos indexados que apoyaron al proyecto de grado con diversas posturas teóricas. Esta técnica es justificada por Méndez (1995, p. 143), en el sentido que este tipo de documentos son el principal objetivo que persigue un investigador, dada la necesidad de recurrir a fuentes que le permitan obtener lo que busca y enmarcan la problemática por medio de una evolución histórica, jurídica y práctica.

Marco teórico

Adam Smith es un economista y filósofo escocés, quien afirmaba que la estabilidad social está por encima de cualquier consideración (Pardo, 2000, p. 116). De esta manera, cualquier sociedad necesita de seguridad y orden para ser próspera, y esto se hace necesario mediante la aceptación de ciertas relaciones sociales entre clases: “Los súbditos de todo Estado, deberían contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus respectivas capacidades, de la manera más aproximada posible”. (Rodríguez, 2002, p. 2)

En razón de lo anterior, los impuestos son la principal fuente de ingresos para todo gobierno. Por tanto, algunos impuestos gravan de forma progresiva o regresiva a sociedades y personas sin medir su capacidad de pago, lo que en ocasiones se tilda de injusto con aquellos que cuentan con menos recursos económicos. Las consecuencias se dan como resultado de la aplicación inequitativa de los impuestos, redundando en dificultades en materia económica y social.

Según Baustista (2011), una de las premisas sobre la cual se han promovido las reformas al sistema tributario colombiano ha sido bajo la teoría de la neutralidad. Esta teoría indica la capacidad que posee el sistema tributario para no afectar los precios de mercado y en especial, en el poder de afectar las ganancias de capital. Por dicha vía, como afirma Barros (2013), los impuestos son la parte principal de la política fiscal y representan una herramienta que afecta la demanda agregada influenciando indirectamente la actividad económica y determinando directamente la provisión de bienes públicos.

Los tributos se definen como pagos en dinero o en especie que los integrantes de una comunidad están obligados a pagar al Estado para contribuir con su sostenimiento. Bonilla (2002, citado en Sarmiento, 2010), afirma que las principales fuentes de tributación son la propiedad o riqueza, así como los ingresos y el consumo, constituyéndose como el efecto de acto impositivo sobre dichas fuentes.

Según Sarmiento (2010), los tributos se clasifican en tres especies: las *tasas*, las *contribuciones* y los *impuestos*. En relación con las tasas, éstas pueden ser de dos tipos: tasas de servicios públicos y tasas fiscales como los peajes. Por otra parte, las contribuciones son cuotas obligatorias que se pagan al Estado para beneficiar a comunidades o grupos en general, como los parafiscales.

Por último, hay impuestos que pueden ser tipificados como directos e indirectos. Los impuestos directos, según Fino & Vasco (citados en Sarmiento, 2010), se identifican como aquellos en los que el sujeto sobre quien recae la obligación económica es a la vez responsable de la obligación del pago al Estado. Los impuestos inciden sobre las personas. Entre ellos se encuentran el impuesto sobre la renta y las ganancias de capital o patrimonio. Por su parte, los

impuestos indirectos se definen como aquellos en los que el sujeto sobre quien recae la obligación del impuesto, no es el sujeto que tiene la obligación de pagarlo. Estos inciden sobre las operaciones, los bienes y los servicios, y entre ellos tenemos el impuesto al valor agregado denominado IVA y el gravamen al movimiento financiero.

Por lo anterior, es importante traer en contexto a Masbernat (2010), quien afirma que la capacidad económica se relaciona con la titularidad y la disponibilidad de capital, con la aptitud, la posibilidad real y la suficiencia de un contribuyente para tener responsabilidad en una obligación tributaria. El anterior principio se fundamenta en la producción de cargas tributarias que sean acordes a la capacidad económica del contribuyente.

Por su parte David Ricardo (citado en Pardo, 2000) afirmaba que los impuestos tienen un problema y es que disminuyen el poder de acumulación, ya que recaen sobre el capital y la renta. Por tanto, él no estaba de acuerdo con este tipo de gravámenes dado que tienden a reducir los fondos para la manutención del trabajo y provocan una disminución de la producción futura de los países.

El objetivo principal del Estado es entonces hacer prospera a la sociedad, por ende, el desarrollo económico de un país está ligado al aumento de su producto interno bruto y al crecimiento per cápita, lo cual se logra si las utilidades de las empresas aumentan.

Marco conceptual

Entre los términos más importante para la elaboración de este trabajo se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Globalización

Según Vásquez (2008), la globalización se considera un fenómeno mundial innegable y multifacético. Este proceso afecta todos los aspectos de la vida de las personas, tanto en lo colectivo como en lo personal. También se ve reflejada en ámbitos de la vida social, política y económica de los Estados por dos vías: la primera se da con las relaciones y reconfiguraciones jalonadas por el desarrollo científico y tecnológico, y la segunda se afianza vía imposición del poder que ejercen las potencias sobre los Estados de la periferia dominada.

Hirsch (1996) se refiere a la globalización en lo económico haciendo referencia a la liberación del tráfico de mercancías, servicios y dinero de capitales. Se internacionaliza la producción y también se vuelven más dominantes las empresas multinacionales. Asimismo, el capital se ha extendido más allá de las fronteras, pero no sucede lo mismo con la fuerza de trabajo, a menos que estos prefieran migrar o huir de los Estados a los cuales están vinculados. Hirsch afirma que el mercado capitalista abarca a todo el mundo y ha llegado a ser mundialmente dominado y universal.

Impuestos

Según Mankiw (2006), todos los gobiernos utilizan los impuestos para recaudar fondos en la financiación de obras públicas como carreteras, escuelas y el sostenimiento de las fuerzas militares. Los impuestos son un instrumento político muy importante y estos afectan la vida de

consumidores y vendedores. La incidencia fiscal es la forma en que los participantes de un mercado comparten la carga tributaria de un impuesto.

Cuando el gobierno decide gravar con un impuesto un bien, la cantidad del consumo de éste se contrae, provocando un efecto como la reducción del mercado. Cuando un impuesto recae sobre un bien, crea una brecha entre el precio pagado por los consumidores y el que reciben los vendedores. Cuando los compradores pagan más por el bien, los vendedores reciben menos por el mismo. La incidencia fiscal es, en este sentido, que tanto compradores como vendedores comparten la carga del impuesto.

La incidencia fiscal depende de la elasticidad precio de la oferta y la demanda. La mayor parte de la carga recae en el sector del mercado que es menos elástico, es decir, de la parte del mercado que puede responder de forma negativa, disminuyendo la cantidad comprada o vendida.

Impuesto sobre la renta

Según Fajardo y Suárez (2012), en Colombia el impuesto sobre la renta es un impuesto directo y de orden nacional que recae sobre los contribuyentes individualmente considerados, gravando a quienes la ley considera como sujetos pasivos que hayan percibido ingresos, lo que constituye un hecho generador del impuesto susceptible de ocasionar aumento neto en el patrimonio.

Inversión

Como lo indica Mankiw (2006), las empresas compran bienes de inversión para aumentar su stock de capital y renovar el capital existente conforme se desgasta o envejece. Sin embargo, la demanda de bienes de inversión depende del tipo de interés, que mide el costo de los fondos utilizados para financiar dicha inversión. Para que una inversión sea rentable, su rendimiento (los

ingresos que se generan por el aumento futuro de la producción de bienes y servicios) debe ser superior a su costo. La inversión se divide en tres subcategorías: *inversión en equipo de cómputo*, *inversión en construcción y variación de las existencias* (aumento de las existencias de bienes de las empresas).

Muñoz afirma (2013) que la inversión se trata de usar algún tipo de capital en un negocio para que en un futuro sea incrementado. Este consiste en posponer al futuro el posible consumo que se podría hacer en el presente. Quienes invierten sólo ceden su posible consumo en el presente a cambio de una compensación mayor en el futuro.

Marco legal

Los impuestos tienen su origen en el precepto constitucional, según el cual todos los nacionales están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (artículo 95, numeral 9º de la Constitución Política de Colombia). Los impuestos más importantes para el gobierno nacional en términos de recaudo son: el *impuesto al valor agregado (IVA)* y el *impuesto sobre la renta*. Este último se encuentra dividido entre personas naturales y jurídicas.

Así mismo, el estatuto tributario colombiano en su artículo 12, señala quiénes son los responsables del impuesto sobre la renta, a saber: las Sociedades y entidades nacionales y las extranjeras gravadas con el impuesto sobre la renta y ganancias ocasionales, que son aquellas que tienen fuente o generación en el territorio nacional.

El factor con el cual están gravadas las empresas se encuentra consagrado en la ley 1607 de 2012, que consta de 198 artículos, y en su artículo 94 grava con un factor del veinticinco por

ciento (25%) el impuesto sobre la renta empresarial. Asimismo, lo reza el artículo 240 del Estatuto Tributario.

Resultados de la investigación

1. Sistema tributario colombiano y el propuesto por la OCDE para el comercio electrónico

1.1 Contexto general sobre Colombia

Colombia ha venido incursionando en una serie de procesos internos con el objetivo de establecer un país más seguro y competitivo para la inversión extranjera, a través de la aplicación de normatividad y recomendaciones contables y tributarias internacionales. Es por ello que el ingreso a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), se ha vuelto un objetivo clave para el gobierno colombiano. De esta manera, es necesario conocer en primer lugar una contextualización del sistema tributario colombiano actual, versus las recomendaciones propuestos por la OCDE.

Para definir las diferencias entre el sistema tributario colombiano vigente, y el propuesto por la OCDE para sus países miembros y en proceso de adhesión, en lo que respecta al impuesto de renta empresarial con actividades basadas en el comercio electrónico, es necesario encontrar un punto de partida que iniciará en este documento con una caracterización del sistema normativo colombiano, seguido de las recomendaciones propuestas por este organismo.

1.1.1 Colombia

Es un país que según el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), cuenta con 48.609.641 de habitantes para el Mes de Marzo del año 2016, el lenguaje oficial es el español. Su moneda es el peso colombiano (COP). Cuenta con 1.138.910 kilómetros cuadrados, está ubicado en la región noroccidental de América del sur, limita al noroeste con Panamá; al

norte con el mar Caribe; al este con Venezuela y Brasil; al sur Ecuador y Perú; y al oeste con el Océano Pacífico.

El proceso presupuestal en Colombia según Rentería & Echeverry (2006, p. 9), está regido por La Constitución Política (CP), la cual es la formalidad que regula este proceso administrativo, que se encuentra enmarcado en el Título XII: *Del régimen económico y de Hacienda Pública*. En su Capítulo 3, artículo 346, denominado *Del Presupuesto*, se dictamina que éste es una ley donde se presentan el monto de los recursos (rentas) y el gasto (apropiaciones), que deben corresponder al Plan Nacional de Desarrollo. De esta manera:

(...) la CP fija como fecha límite para que el Gobierno presente al Congreso el proyecto de Presupuesto para el año siguiente el 29 de julio, es decir 5 meses antes de que se inicie su ejecución (1 de enero) y 17 meses antes de que termine su ejecución (diciembre 31)” Por lo tanto, “El Gobierno formulará anualmente el Presupuesto de Rentas y Ley de Apropriaciones que deberá corresponder al Plan Nacional de Desarrollo y lo presentará al Congreso, dentro de los primeros diez días de cada legislatura. (Rentería & Echeverry, 2006, p. 10).

Es indispensable además mencionar que el presupuesto, según Renteria & Echeverry (2006, p. 15)

(...) es una de las herramientas fundamentales para la ejecución de la política económica por parte del Estado. A través de su función como financiador y/o proveedor directo de bienes y servicios, contribuye a que se generen las condiciones para lograr un desarrollo social vigoroso y equitativo, que mejore las

condiciones de vida de los ciudadanos, en especial de aquellos con menores recursos.

Es por ello que una de las principales fuentes de ingreso, incorporada a su vez en el presupuesto colombiano, es el recaudo de impuestos al valor agregado (IVA), así como el impuesto sobre la renta. Como lo afirma el Banco Mundial (2012, p. 26), estos impuestos aportan más del 80% de los ingresos tributarios al Gobierno nacional.

La sociedad colombiana es un Estado social de derecho, que se encuentra organizada en forma de República unitaria, donde se les conceden deberes y derechos a los ciudadanos, siendo obligados a “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. (Artículo 95, numeral 9, Constitución Política de Colombia). Dado lo anterior, se evidencia que existen sustentos constitucionales para que los colombianos tributen con el propósito de ayudar al funcionamiento del Estado.

Existen además diferentes tipos de impuestos. Los directos, que según Fino & Vasco (citados en Sarmiento, 2010), se identifican como aquellos en los que el sujeto sobre quien recae la obligación económica es quien contrae la obligación del pago al Estado. Estos impuestos inciden sobre las personas, como el impuesto sobre la renta y las ganancias de capital o el patrimonio. Por su parte, los impuestos indirectos se definen como aquellos en los que el sujeto sobre quien recae la obligación del impuesto, no es el sujeto que tiene la obligación de pagarlo. Estos inciden sobre las operaciones, los bienes y los servicios. Entre ellos tenemos el impuesto al valor agregado, denominado IVA, y el gravamen al movimiento financiero.

Según una firma de contabilidad y consultoría de negocios registrada en Inglaterra y Gales, (Baker Tilly, 2015), en Colombia los impuestos se clasifican en: *Nacionales*, *Departamentales* y

Municipales. Los impuestos nacionales son el *Impuesto a la renta*, *Impuesto sobre las ventas* (IVA), el *Impuesto de Timbre*, *Gravamen a los Movimientos Financieros* (GMF), *Impuesto de renta para la Equidad* (CREE), sobretasa al CREE, e *Impuesto al Consumo*. Entre los impuestos departamentales se encuentran el *Tributo a las ventas y al consumo de bebidas alcohólicas*, de *Notariado y Registro*, *Tributo al tabaco y la cerveza*, *Tributo de degüello de ganado*. Finalmente están los impuestos municipales y distritales, entre los que se encuentran el *Impuesto de Industria y Comercio*, *Impuesto Predial*, *Impuesto de Vehículos*, y los *Tributos por juegos de azar y espectáculo*.

Existen diferentes mecanismos que ayudan a la función de recaudo de los impuestos al gobierno nacional, entre ellos se encuentra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la cual es la entidad colombiana adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público que tiene como misión

(...) administrar con calidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, mediante el servicio, la fiscalización y el control; facilitar las operaciones de comercio exterior y proveer información confiable y oportuna, con el fin de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano. (DIAN, 2014)

1.1.2 Formas del empresariado colombiano y las responsabilidades a su cargo

Colombia, al igual que otros países, cuenta con diferentes tipos de sociedades económicas, las cuales son entidades que generan el mayor aporte de ingresos al país por medio de su tributación. Según la OCDE (2015a), las entidades legales pertinentes en Colombia son: las Sociedades Anónimas (S.A.), Sociedad por Acciones Simplificada (SAS), Sociedad colectiva,

sociedad de responsabilidad limitada y Sociedades en Comandita por acciones (SCA). Éstas acarrearán responsabilidades tributarias, que según la firma Baker Tilly (2015), se dividen en:

- **Los impuestos Nacionales:**

- **Impuesto a la renta:** grava la renta de personas tanto jurídicas como naturales, e incluye a las sucursales extranjeras
- **Impuesto sobre las ventas (IVA):** recae sobre aquellos que venden bienes corporales, muebles no excluidos; prestan servicios en el territorio colombiano e importan bienes muebles no excluidos, y venden u operan juegos de azar, exceptuando a la lotería.
- **Impuesto de Timbre:** es un impuesto sobre los documentos que evidencian la existencia, constitución, modificación o extinción de las obligaciones, así como su extensión o medio de transporte. Sin embargo, en la actualidad su tarifa es de 0%.
- **Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF):** aplica a quienes tienen transacciones financieras donde se depositen o retiren recursos de cuentas de ahorros, y a los depósitos en el Banco de la República y/o cheques.
- **Impuesto de renta para la Equidad (CREE):** tiene como hecho generador la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o periodo gravable.
- **Sobre tasa al CREE:** las personas sujetas a esta sobretasa son aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), cuya base gravable es superior a COP\$800.000.000 o USD\$320.000, aproximadamente.

- **Impuesto al Consumo:** recae sobre quien preste, venda o importe al consumidor final los siguientes servicios y bienes: servicios de telefonía celular, venta de ciertos bienes semovientes, producción doméstica o importaciones. También cobija a aquellos que presten el servicio de venta de alimentos y bebidas preparadas en los restaurantes, cafeterías, supermercados, heladerías, fruterías, pastelerías, tiendas y panaderías de consumo en los lugares o entrega a domicilio; servicios y venta de alimentos y bebidas alcohólicas.

- **Impuesto a la riqueza:** este es un impuesto creado mediante ley 1739 de 2014 con vigencia estimada para los años 2015, 2016 y 2017 y aplicable a personas jurídicas, y a personas naturales en los años 2015, 2016, 2017 y 2018. Este impuesto se genera por la posesión de un patrimonio líquido igual o superior a mil millones de pesos (COP\$1.000.000.000) al primero de enero de 2015, cuya base se actualizará para los años 2016, 2017 y 2018 teniendo en cuenta el porcentaje de inflación de cada año.

- **Impuestos Municipales y Distritales, entre los que se encuentran:**
 - **Impuesto de Industria y Comercio:** es un impuesto de carácter municipal que grava la renta obtenida por las personas y las empresas en el desarrollo de las actividades comerciales e industriales. Los municipios tienen autonomía para establecer las tasas teniendo en cuenta el límite del 2 al 30 por mil por mes.

 - **Impuesto Predial:** los sujetos pasivos son los propietarios o poseedores de bienes inmuebles y la tarifa aplicable depende de la calidad de los bienes, es decir: rural,

urbana o suburbana. Su tarifa oscila entre 2 y 33 por mil de la valoración catastral de los bienes respectivos.

- **Impuesto de Vehículos:** el hecho generador del tributo está constituido por la propiedad o posesión de los vehículos gravados. El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor de los vehículos gravados, y la base imponible está compuesta por el valor comercial del vehículo al año establecido en virtud de la resolución del Ministerio de Transporte.

De la misma forma, la OCDE señala que todas las entidades competentes están sujetas a las disposiciones del Código de Comercio, lo que requiere que todos los "mercaderes" (Entidades comerciales) mantengan una gama completa de registros contables, incluyendo la documentación subyacente por un período de diez años. Los requisitos del marco legal y regulatorio sirven para mantener los registros contables, y la documentación subyacente es también aplicada adecuadamente en la práctica de la mayoría de los estados financieros de las entidades. Dicha documentación debe ser presentada ante las Cámaras de Comercio y la Superintendencia de Sociedades, siendo requisito para mantener la información contable también bajo la supervisión de la DIAN en el curso de su programa de auditoría.

1.1.3 Normatividad del sistema impositivo en Colombia

El sistema impositivo de Colombia actualmente es promovido por el Estatuto Tributario, el cual contiene todas las normas, los principios generales, las sanciones, procedimientos y reglas para la administración de los impuestos. Esta ley constitucional la deben cumplir de forma rígida

tanto las personas jurídicas (empresas) como las personas naturales, siendo ambas vigiladas y controladas permanentemente por la DIAN.

La OCDE. 1 (2015) afirma que Colombia impone el Impuesto de renta y otros complementarios a empresas y particulares por sus ingresos generados. La imposición del Impuesto sobre la renta aplica a todas las personas jurídicas constituidas en Colombia, al igual que a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes no residentes en Colombia, y a todo aquel que desarrolle actividades con fines de lucro en el país. En el artículo 574 del Estatuto Tributario, se indica que los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar declaraciones tributarias anuales del impuesto sobre la renta y declaraciones mensuales de retenciones en la fuente y de otros impuestos. Es por ello que en los siguientes apartados se contextualiza específicamente el impuesto de renta, eje central de la problemática.

1.1.3.1 Impuesto sobre la renta. Según la DIAN (2016), el impuesto de renta y complementarios son gravámenes integrados por los impuestos de renta y los generados por ganancias ocasionales y remesas. El impuesto sobre la renta grava todos los ingresos que obtiene un contribuyente en un periodo de un año, considerados susceptibles de incrementar el patrimonio de éste, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos:

El impuesto sobre la renta es un impuesto de orden nacional, directo y de período.

Es de orden nacional, porque tiene cobertura en todo el país y su recaudo está a cargo de la nación (actualmente la función de recaudo se ejerce a través de los bancos y demás entidades financieras autorizadas). Es directo, porque grava los rendimientos a las rentas del sujeto que responde por su pago ante el Estado. Es de

período, como quiera que tiene en cuenta los resultados económicos del sujeto durante un período determinado, en consecuencia, para su cuantificación se requiere establecer la utilidad (renta) generada por el desarrollo de actividades durante un año, enero a diciembre. (DIAN, 2016, párr. 3-5)

En el Artículo 1 del Estatuto Tributario, la obligación sustancial de este impuesto se origina al realizarse el presupuesto previsto en la ley como generadores de renta, y tiene por objetivo el pago del tributo. El impuesto sobre la renta grava las rentas de capital, de trabajo o de ambas, siempre y cuando sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes.

Asimismo, el libro primero del Estatuto Tributario en su Artículo 5, hace referencia al impuesto de renta y complementarios, donde bajo el decreto 2053/74 es conocido como un solo tributo e incluye a “(...) las personas naturales y sucesiones ilíquidas los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, en el patrimonio y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior”. En el numeral 2 del Artículo 5 del E.T., es tratado: “Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras”.

De acuerdo con Avellaneda & Trujillo (2008), el Estado denomina sujeto pasivo jurídico a la persona natural o moral obligada al pago. En el caso de la renta, al ser un impuesto de carácter directo, el sujeto pasivo es a la vez quien paga y quién responde jurídicamente ante el Estado por el pago.

Según el Estatuto Tributario, artículos 7-21, aquellos sujetos pasivos sobre quienes recae la obligación tributaria de pagar el impuesto sobre la renta:

- a) Las personas naturales, residentes en el país, las sucesiones ilíquidas y las asignaciones modales
- b) Las sociedades y entidades
- c) Las sociedades limitadas y asimiladas
- d) Las sociedades anónimas y asimiladas
- e) Los fondos públicos
- f) Los miembros de consorcios y uniones temporales
- g) Los fondos de inversión de capital extranjero
- h) Contribuyentes del régimen tributario especial

1.1.3.2 Tarifas del impuesto sobre la renta. Según Avellaneda & Trujillo (2008), la tarifa es el factor en términos variables de expresión porcentual, que con fundamento en la ley se aplica para determinar el valor a pagar de impuesto. En la legislación colombiana existen tarifas para determinar el impuesto sobre la renta. En el capítulo IX del Estatuto Tributario, titulado “Tarifas del Impuesto de renta” (Art. 240), la tarifa para las sociedades nacionales con sucursales o establecimientos permanentes es del veinticinco por ciento (25%), y para extranjeras que no tengan una sucursal o establecimiento permanente, estarán sometidas a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%).

La renta líquida gravable para aplicar la tasa del impuesto sobre la renta en Colombia se encuentra en el artículo 26 del E.T. Se determina haciendo la suma todos los ingresos ordinarios y extraordinarios menos los costos y los gastos que cumplan con los requisitos exigidos por la ley para que puedan ser fiscalmente deducibles.

KPMG (2012) afirma que la legislación tributaria en términos de los regímenes de imposición, entre los cuales está el régimen general, procederá a realizar una depuración ordinaria o por el sistema de renta presuntiva. La misma KPMG (2012) nos indica que la depuración se realiza con la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios menos las devoluciones, rebajas, descuentos y los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional que dan como resultado los ingresos netos. De los ingresos netos se restan los costos asociados para percibir tales ingresos, con los cuales se obtiene la renta bruta, y de la renta bruta se restan las deducciones, las compensaciones y las rentas exentas obteniendo así como la renta líquida gravable.

Finalmente, el artículo 188 del Estatuto Tributario hace referencia a las bases y porcentajes de la renta presuntiva, donde establece que: “Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”. Esto significa que el Estado parte del supuesto que los contribuyentes deben obtener una utilidad sobre su patrimonio líquido del 3% en el ejercicio gravable inmediatamente anterior.

1.1.4 Principios del sistema tributario colombiano

La Constitución Política colombiana establece los principios por los cuales debe regularse el sistema tributario. Esta indica que serán las leyes, las ordenanzas y los acuerdos los que establecerán los sujetos activos y pasivos, las tasas y las tarifas, los hechos y las bases gravables de los impuestos. Más específicamente lo expresa su artículo 338, como queda consagrado:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los

sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

De igual manera, ley suprema establece en su artículo 363 que el sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, así como afirma que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad. Es importante que los anteriores principios se definan para un mayor entendimiento del documento, por lo que se acude a la descripción que brinda la Sentencia C-931/11 de la siguiente manera:

- **Equidad:**

(...) éste principio comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad

contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”. Conforme con ello, a través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual.

- **Eficiencia:**

(...) con respecto al principio de eficiencia, ha considerado este Tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo). (República de Colombia, 2011)

- **Progresividad:**

Frente al principio de progresividad, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en

cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia “al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados. (República de Colombia, 2011).

Sin bien estos principios están consagrados en las normas colombianas, es de aclarar que existen conceptos implícitos cuya importancia es necesario observarla desde una óptica más amplia. Por tanto se acude a la explicación que al respecto realizan Fajardo & Suárez (2011):

1.1.4 Principios del sistema tributario colombiano

- **Equidad:** el tributo debe estar de acuerdo con la capacidad real del sujeto pasivo.
- **Progresividad:** aumenta de acuerdo con las condiciones económicas.
- **Igualdad del tratamiento fiscal:** todos los ciudadanos son iguales ante la ley tributaria; esta igualdad debe ser tanto horizontal (igual capacidad económica, igual tratamiento fiscal) como vertical (desigual capacidad económica, desigual tratamiento fiscal).
- **Igualdad fisco – contribuyente:** tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo están sometidos en las mismas condiciones ante la Ley tributaria.

- **Legalidad:** no hay tributo ni exención sin ley. Este principio se aplica en las siguientes formas: La Ley tributaria en sentido formal y material. En el sentido formal la ley es válida cuando se expide por un órgano competente (Congreso o el Gobierno), cumpliendo con las formalidades constitucionales. En el sentido material, puede ser eficaz o ineficaz por la aplicación de su contenido.
- **La justicia:** el impuesto debe ser justo en la medida de la capacidad del contribuyente.
- **Irretroactividad de la Ley fiscal:** la ley fiscal debe ser preexistente a la verificación del hecho imponible. Sólo debe aplicarse hacia el futuro respecto del hecho verificado dentro de su vigencia atribuible a determinado sujeto.
- **Interpretación de la Ley tributaria:** no deben existir vacíos en la Ley.
- **Certeza:** el impuesto debe ser cierto, en cuanto a qué, quién, cuánto, fecha y condiciones de pago. Deben ser conocidos y anticipados suficientemente por el contribuyente, con el fin de que tengan claridad sus derechos y obligaciones.
- **Comodidad:** las normas generales reguladoras se deben dar a conocer sin que se requiera para ello un duro esfuerzo, lo cual implica economía en el sentido de que todo impuesto debe plantearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que se ingresa en el tesoro público, sea mínima.

- **Uniformidad:** cuidar que en la promulgación de normas y reglamentaciones éstas conserven su forma y semejanza. Que además de imponer el gravamen, debe considerar el efecto que va a producir en el sujeto pasivo.

Según Fajardo & Suárez (2011), todos los colombianos son iguales ante la ley tributaria, lo que da lugar a dos términos desprendidos de los principios de *equidad* y *progresividad*, que a saber son:

Tabla 1.

Principios de la equidad y la progresividad

Igualdad horizontal	Igualdad vertical
Igual capacidad económica, igual tratamiento fiscal.	Desigual capacidad económica, desigual tratamiento fiscal.

Fuente: Elaboración propia

Los anteriores principios están consagrados en la ley colombiana y son aplicables a todas las personas naturales y jurídicas. El Estado los utilizará en la formulación de nuevos tributos, ya sean de carácter nacional, distrital o municipal, para que por medio de los contribuyentes se logre cumplir con el financiamiento del funcionamiento del Estado. Una de las formas de recaudar los recursos tributarios es por medio del comercio electrónico, el cual será tratado en el siguiente apartado.

1.1.5 El comercio electrónico en Colombia

Para entender el comercio electrónico es importante definir lo que se conoce como comercio, el Diccionario de la Real Academia española (en adelante RAE), define el comercio como la compraventa o intercambio de bienes o servicios. Asimismo, García (2004) afirma que el comercio es “La necesidad de satisfacer necesidades, primarias o no (...), lo cual es en esencia un acto de comercio”. En la Legislación colombiana esta definición se encuentra en el Título II, artículo 20 del Código de Comercio, donde se precisa que es “La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos”. Según García (2004), la mayoría de las actividades que se entienden como comercio están sujetas a la interacción física de las partes contratantes, donde con base en un documento físico en papel y la firma manuscrita, se daba por sentado el común acuerdo. Sin embargo, el comercio electrónico ofrece una forma diferente de llevar a cabo la actividad del comercio.

Al respecto, Atuesta & Velásquez (2004) afirman que el desarrollo de la tecnología en la actividad mercantil ha traído grandes ventajas; sin embargo, valga decir, también ha ocasionado problemas en el orden social. El uso de internet ha promovido el comercio electrónico, fomentándose una forma de expansión y creando una ventaja competitiva para la mayoría de los mercados globales.

Se afirma por ejemplo que las transacciones por internet en Colombia corresponden a un 2,6% del Producto interno Bruto (PIB) (Dinero, 2016). Es por ello que Atuesta & Velásquez (2004) afirman que el 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*. Esta forma

mercantil facilita las transacciones de las compañías y el acceso a la compra de variedad de artículos de consumo con mayor rapidez.

Con la expedición de la ley 527 de 1999, Colombia fue un país pionero en el ámbito latinoamericano y mundial, en dotar el ordenamiento jurídico con reglas claras para el progreso y seguridad del comercio electrónico. Por ejemplo, “(...) se definió y reglamentó el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales y adicionó lo relacionado a documentos de transporte y entidades encargadas de certificar estas firmas”. (Atuesta & Velásquez, 2004, p. 3).

De igual manera, esta ley reglamentó el acceso y uso de mensajes de datos del comercio electrónico y de las firmas digitales, definiendo como comercio electrónico lo siguiente:

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. (República de Colombia, 1999)

Asimismo, las empresas que realicen sus operaciones mercantiles por medio de internet, deben tener inscritas sus páginas web como se indica en el artículo 91 de la Ley 633 de 2000 donde reza:

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. (República de Colombia, 2000)

En lo referente al impuesto sobre la renta por comercio electrónico, existen los Convenios de Doble Imposición (CDI) como herramienta para impulsar los negocios internacionales que se llevan a cabo por internet. Como lo indican Barbosa & Oundjian (2009 , p. 19): “El término doble imposición internacional corresponde a la aplicación por parte de dos o más Estados de impuestos idénticos o semejantes con respecto al mismo concepto o presupuesto de hecho imponible, en virtud de una misma causa, por la totalidad o parte de su importe, y por un mismo periodo de tiempo”. Los autores afirman además que las causas frecuentes de la doble imposición jurídica internacional es la resultante del ejercicio simultáneo de la jurisdicción fiscal por parte de un Estado (país fuente), donde la ganancia se genera, y del Estado de la residencia.

Los Convenios de Doble imposición cumplen dos propósitos. El primero, funge como un escudo contra la doble imposición que podría operar por transacciones desarrolladas entre las fronteras de varios Estados, y el segundo, como una oportunidad para lograr eficiencias en

materia tributaria, cuando planea adecuadamente sus operaciones en el mercado internacional, reduciendo su carga impositiva total, o su tasa efectiva de tributación

Según el artículo 24 del ET, el régimen del impuesto sobre la renta hace referencia a los ingresos de fuente nacional, incluyendo aquellos vendidos vía internet por una persona natural o jurídica con domicilio en Colombia. Con razón en lo anterior, se puede deducir que este tipo de transacciones sobre la venta de bienes o servicios, se constituyen para el Estado colombiano en un ingreso con fuente nacional, sin importar el medio utilizado. Como ejemplo se registra el comercio electrónico, el cual debe estar gravado con el impuesto sobre la renta. De la misma forma, en el artículo 367 de la misma norma, se impone la obligación de practicar retención en la fuente en estas operaciones con el propósito de conseguir en forma gradual el impuesto sobre la renta.

Asimismo, los extranjeros con residencia en Colombia están sujetos a este gravamen sobre sus ingresos, sean de fuente nacional o extranjera, como lo expresa el parágrafo 2 del Estatuto Tributario (Art. 9):

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 y respecto de su patrimonio poseído en el país.

Por lo tanto, es claro que Colombia cuenta con un régimen tributario que reglamenta el comercio electrónico, donde vía estatuto no se diferencia la venta de los productos, ni tampoco si es nacional o extranjero. Por ende, todos los ingresos son susceptibles de ser aplicados a este gravamen.

1.1.6 Jurisdicción de la Fiscalidad Internacional

Según afirma Serrano (2004 p. 6), el poder de un Estado para establecer impuestos proviene de su soberanía. En este sentido, el poder jurisdiccional desde el punto de vista del Derecho Internacional, es definido como la capacidad que tiene un Estado para crear y aplicar normas legales:

En lo que concierne a la fiscalidad, la capacidad de un Estado para llevar a cabo las anteriores actividades se ve restringida por cuestiones de distinta naturaleza, y en especial, cuando se pretende la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero. Estas restricciones proceden de acuerdos internacionales, principalmente de los Convenios para evitar la doble imposición internacional (...) y de las normas internas de los propios Estados. (Serrano, 2004, p. 6).

La potestad para someter a tributación la renta generada por los contribuyentes tipificados en este impuesto, es un atributo de la propia soberanía de los Estados. Para su implantación vía legalidad se establecen leyes tributarias que fijan la relación o conexión entre la manifestación de riqueza de un contribuyente y un Estado impositor que puede tipificarlo como sujeto atribuible de determinado gravamen.

Para Serrano (2014, p. 8):

Debe recordarse que por tributación territorial de las rentas se entiende el ejercicio, por parte de un Estado, de la soberanía fiscal sólo sobre las rentas producidas en su territorio (Source Income Taxation), mientras que por tributación sobre la renta mundial (World Wide Income Taxation) se entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las

rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal.

Según Torres (2003, p. 30), citado por Serrano (2014, p. 8) el principio de renta mundial es:

(...) un principio de conexión para las rentas de residentes dotados de elementos extraños, frente al constante y creciente movimiento capitales en el mercado de mundial, la necesaria progresión de los impuestos que inciden sobre las categorías de renta y, principalmente, para controlar casos de evasión fiscal internacional.

Colombia, al igual que otros países, toma la residencia o el patrimonio de los contribuyentes como criterio para las rentas mundiales. Según la OCDE (2015a), Colombia ha firmado dos acuerdos de intercambio de información fiscal (ARCI), y diez convenios de doble imposición (DTC). Además, también se acoge a la Directiva de la Comunidad Andina que contiene ciertos DTC a modo de disposiciones entre ellos, uno de los cuales prevé el intercambio de información en materia fiscal, y otro que parte de la convención de una mutua Asistencia Administrativa en el ámbito fiscal, en su versión modificada (Convenio Multilateral) (Ver anexo 1)

Además de lo anterior, el artículo 631 del Estatuto Tributario establece que para estudios y cruces de información:

(...) el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras

funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia:

a. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles. (Igual o superior a 5.000.000 año gravable 2010)

b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.

d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.

e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea

superior a (10.000.000 y 500.000 año gravable 2010); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a (1.000.000 año gravable 2010) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

g. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.

h. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor. (\$5.000.000 año gravable 2010).

i. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito. (\$5.000.000 año gravable 2010).

j. Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, cuyo costo de adquisición exceda de (\$500.000 año gravable 2010), con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal.

k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.

l. El valor global de las ventas o prestación de servicios por cada uno de los establecimientos comerciales con indicación del número y tipo de máquina registradora y/o intervalos de numeración de facturación de venta utilizada en el año, ciudad y dirección del establecimiento;

m. Cuando el valor de la factura de venta de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos, que constituyan costo, deducción u otorguen derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, sea superior a (5.000.000 año gravable 2010), se deberá informar el número de la factura de venta, con indicación de los apellidos y nombres o razón social y el NIT del tercero.

Por todo lo anterior, son evidentes los diferentes mecanismos que tiene el gobierno nacional para lograr una legislación tributaria más competitiva con los estándares mundiales, siendo este uno de los referentes de la OCDE para la fiscalidad internacional.

1.2 Sistema tributario propuesto por la OCDE para la economía digital

1.2.1 La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) tiene sus inicios en el año 1948 en la Organización para la Cooperación Económica Europea (OECE), cuyo principal objetivo fue el denominado “Plan Marshall” para la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial. La OECE y sus países miembros trabajaron en la elaboración de planes de desarrollo, completos y precisos, gracias a los cuales las economías europeas pudieron beneficiarse de la cooperación establecida, hasta el año 1961 en que finalmente se transformó en la OCDE (Gurria, 2011, p. 32). Este órgano se reconoce como una organización de carácter

internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado; tiene sede en París (Francia) y está conformado por 34 países miembros y tres en proceso de adhesión.

La OCDE se compone de un foro donde los gobiernos pueden trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes, así como identificar buenas prácticas que promuevan mejores políticas en materia económica:

La organización tiene un carácter abierto y permite la participación de terceros países en sus comités, grupos de trabajo y foros. Esta participación está reglada y se hace bajo tres categorías: invitados, participantes y asociados según el grado de menor a mayor implicación y con el pago de cuotas en los dos últimos casos. (España, 2016, párr. 4)

Esta organización no provee recursos financieros a ninguno de sus países miembros ni en proceso de adhesión, puesto que su objetivo principal es el de brindar asesorías de cómo llevar a cabo mejores prácticas en políticas económicas. Así como lo expresa el artículo primero del convenio fundacional del 14 de diciembre de 1960, este organismo busca el objeto de lograr el crecimiento económico y empleo sostenible, así como elevar el nivel de vida en los países miembros mientras se mantiene la estabilidad financiera, contribuyendo al mismo tiempo al desarrollo de la economía mundial. (España, 2016)

1.2.2 Temas que aborda la OCDE

La OCDE es una de las organizaciones más innovadoras en su campo, y una de las fuentes más productivas y fiables de datos económicos y sociales comparables. Según datos encontrados en la página oficial de la OCDE, en la actualidad existen 10.000 instituciones de 163 países que están registradas en la OCDE:

- 10.190 Libros electrónicos, texto completo
- 44.820 capítulos
- 107.650 cuadros estadísticos y gráficas
- 4.510 Artículos
- 4.590 documentos de trabajo
- 5 mil millones de datos estadísticos
- Durante sus años de presencia, la OCDE ha ido evolucionando al pasar de temas

económicos a la elaboración de estándares e identificación de buenas prácticas en los siguientes temas como *administración pública, agricultura y alimentos, asuntos sociales, de migración y salud, ciencia y tecnología, comercio, desarrollo, desarrollo urbano, rural y regional, economía, educación, empleo, energía, energía nuclear, finanzas e inversión, impuestos, industria y servicios, medio ambiente y transporte.*

En materia de cooperación para el desarrollo, se destaca el comité de Ayuda al Desarrollo (CAD), estamento que trabaja en perspectiva de sus países donantes. De igual forma lo hace el Centro de Desarrollo, que facilita el diálogo entre países con distinto grado de desarrollo y distribuidos en varias regiones del mundo. Ambos contribuyen a la identificación de buenas prácticas en materia de cooperación, beneficiándose de la experiencia de la OCDE en múltiples áreas de política pública.

La organización realiza su trabajo en tres tipos de actuaciones:

Tabla 2.

Tres tipos de actuación de la OCDE

<p>Análisis y estudios sobre políticas públicas de países miembros</p>	<p>Parten de datos comparables, haciendo uso de estadísticas analizadas y comprobadas desde un enfoque multidisciplinar, a partir de lo cual se establecen nuevos estándares. Se realizan además estudios en otros subsectores del OECD:</p> <p><i>Communications Outlook, OECD Employment Outlook, Society at a Glance, Agricultural Outlook, Government at a Glance, Informe PISA de Educación o el Informe Anual sobre Cooperación al Desarrollo.</i></p>
<p>Normativas</p>	<p>Establece compromisos entre países miembros mediante la adopción de Convenios, por ejemplo el Convenio Anti-cohecho o Códigos de Conducta (Desvinculación de la Ayuda al Desarrollo). También adopta directrices, Recomendaciones o Declaraciones no vinculantes pero que contienen buenas prácticas y estándares siendo punto de referencias muy importantes para los países miembros y los que quieren acceder.</p>
<p>Exámenes de pares (Peer Reviews) o Informes tipo auditoría externa</p>	<p>Son elaboraciones propias de la OCDE sobre las políticas públicas de los Estados miembros en materias como economía, política energética, política de la competencia, ayuda al desarrollo, educación, fiscalidad, etc. La periodicidad de estos Exámenes se elabora en función del tema que se trabaje.</p>

Fuente: Elaboración propia con datos tomados de la página del Ministerio de Asuntos exteriores y de Cooperación del gobierno de España.

Estas actividades son llevadas a cabo por más de 200 comités y grupos de trabajo en diferentes materias, existiendo 14 direcciones especializadas en diferentes campos, dentro de las cuales encontramos:

- Administración pública y desarrollo territorial (GOV)
- Agricultura (AGR)
- Asuntos financieros y empresariales (DAF)
- Asuntos fiscales, Centre for Tax Policy and Administration (CTPA)
- Ciencia, tecnología e industria (STI)
- Comercio (ECH)
- Cooperación con países no miembros (CCNM)
- Desarrollo (DCD)
- Economía (ECO)
- Educación (EDU)
- Empleo y cohesión social (ELS)
- Energía (AIE) (AEN)
- Estadísticas (STD)
- Iniciativa empresarial (CFE)
- Medio ambiente (ENV)

Si bien todas las direcciones aportan información valiosa sobre el estado de las economías de los países estudiados, para este trabajo no se busca definir, describir o entrar en detalles de las

actividades llevadas a cabo en cada dependencia. Sin embargo, debido al interés de este trabajo por el conocimiento de temas contables y tributarios, se hará énfasis en los detalles de la dirección de Asuntos Fiscales (CTPA).

1.2.3 Asuntos fiscales (CTPA)

En la página oficial del OCDE, se indica que el centro de política y administración fiscal (CTPA):

(...) es el punto focal del trabajo de la OCDE en materia tributaria. El Centro proporciona asistencia técnica y apoyo al Comité de Asuntos Fiscales en el examen de todos los aspectos relativos a fiscalidad, con excepción de la política macro-fiscal. Su labor abarca cuestiones fiscales nacionales e internacionales, de imposición directa e indirecta, y de política y administración tributaria. El CTPA también desarrolla un amplio programa a nivel mundial de diálogo entre funcionarios expertos en fiscalidad de países miembros y no miembros de la OCDE, a través de eventos que se celebran anualmente abarcando toda la gama de trabajo de la OCDE, y que reúne a casi 100 economías no pertenecientes a la OCDE. (OCDE, 2016b)

En este centro elaboran:

- Principios y publicaciones de referencia;
- El modelo de convención fiscal y los principios aplicables en materia de precios de transferencia;
- La publicación anual de "Estadísticas de ingresos públicos" y "Estadísticas de los impuestos sobre los salarios"

1.2.4 Países miembros de la OCDE y en proceso de adhesión

Por su parte, Criscuolo & Patel (2003), citados por Petrelli, F. B., & Berumen (2009) afirman que:

La OCDE está conformada por una amplia diversidad de países, entre los cuales subyacen grandes diferencias en sus niveles de desarrollo y en el tamaño de su territorio y de la densidad de población, entre otros múltiples aspectos. En el caso de los países pequeños y con economías abiertas, como los Países Bajos, Suiza o Suecia, con diferencia están más internacionalizados que otros países de mayor tamaño. (Ver Anexo 2)

1.2.5 El sistema tributario en América latina

El gasto público que los gobiernos deben cubrir es financiado por medio de los sistemas tributarios. Como afirma Espinosa (2014), en la región latinoamericana se encuentran dos tipos de impuestos: los *impuestos directos*, ubicando en este grupo el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio, y los *impuestos indirectos*, dentro de los cuales el de mayor importancia es el impuesto sobre el valor agregado (IVA).

Desde la visión de los sistemas tributarios a la renta, existen diferencias entre los países de la región:

(...) hay que distinguir entre aquellos países que gravan las rentas de las empresas o del capital, por una parte, y aquellos que gravan las rentas de las personas físicas. En general, y salvo contadas excepciones, las primeras están gravadas con alícuotas proporcionales, mientras que las segundas son gravadas con alícuotas de carácter progresivo. (Espinosa, 2014, pp. 204-205)

Además, en relación con el impuesto de renta, se afirma que en la mayoría de los países de América Latina es posible encontrar regímenes especiales, sustitutivos o presuntos, cuya finalidad es la regulación y seguimiento de cierto tipo de actividades consideradas de orden prioritario, bien sea por la dificultad para ejercer fiscalización o por provenir de sectores económicos atrasados, lo cual “(...) hace que, adicionalmente a los sistemas de impuesto a la renta tradicional, subsistan complementariamente estos regímenes de impuestos especiales” (Espinosa, 2014, p. 205)

De tal manera que los sistemas tributarios que cada país adopta, son prácticas estudiadas y construidas bajo consideraciones pertinentes de acuerdo con las necesidades de ingresos para los Estados, siendo

(...) la tributación entendida como atributo de la soberanía de los países, lo que provoca y produce una cierta interacción de las normas tributarias internas que en algunos casos puede dar lugar a lagunas, solapamientos y fricciones. Cuando los Estados diseñan sus normas tributarias, normalmente no tienen en cuenta los efectos de las normas de otros países, sencillamente por la soberanía (...) (Serrano, 2014, p. 72)

Además:

No existe un principio de coherencia similar a nivel internacional, y esto deja mucho espacio para planificar fiscalmente, aunque es cierto que los Estados han venido cooperando para garantizar la coherencia en un ámbito muy limitado, esto es, para evitar la doble imposición o para luchar contra planificaciones fiscales abusivas”. (Serrano, 2014, p. 72).

Así pues, debido a las múltiples diferencias que existen actualmente en los sistemas tributarios, y en busca de una coordinación internacional, la OCDE plantea principios bajo la lógica del derecho internacional que producen principios compartidos en pro de la lucha contra la evasión fiscal. En este sentido

(...) se ha visto operativa en los convenios de doble imposición internacional (en adelante, los CDI) y también en determinada normativa interna de los Estados, produciendo los resultados correctos, no dando lugar a la erosión de la base imponible ni al traslado de beneficios. (Serrano, 2014, p. 48)

1.2.6 Impuesto sobre la renta

La mayoría de los países gravan las rentas por un periodo de tiempo anual. El impuesto sobre la renta grava los ingresos netos percibidos por el contribuyente durante un período impositivo. (OCDE., 2014, p. 36).

1.2.6.1 Renta sobre las sociedades (IS). Según la OCDE (2014), el impuesto sobre las sociedades se sustenta en una base imponible, formulada para abarcar todos los tipos de rendimientos razonables sobre el capital social, junto a lo que puede calificarse como rentas económicas o rentas puras, esto es, la rentabilidad que obtienen las sociedades. En definitiva, la base imponible grava los beneficios netos, es decir, los ingresos menos los gastos. Para determinar las rentas sometidas al gravamen, son utilizados dos métodos básicos distintos en cuanto a planteamiento, aunque conducen a resultados parecidos en la práctica:

1. El sistema de ingresos y gastos (o método de pérdidas y ganancias), donde el rendimiento neto se identifica con la diferencia entre todas las rentas obtenidas por una sociedad en un

período impositivo concreto, y todos los gastos deducibles incurridos por la sociedad por el mismo período impositivo.

2. El sistema de balance general (o método de comparación del patrimonio neto), donde el rendimiento neto se determina comparando el valor de los activos netos consignado en el balance general del obligado tributario al final del periodo impositivo (más los dividendos distribuidos), con el valor de los activos netos consignado en el balance general de dicho tributo obligatorio al comienzo del mismo periodo impositivo.

Algunos países han alcanzado una uniformidad significativa; sin embargo, existen diferencias en el tratamiento contable puesto que la base gravable es susceptible de manipulación para disminuirla y de esta manera pagar menos tributo, entre ellos:

- Deducción de gastos.
- Métodos diferentes de amortización de gastos de capital
- Imputación temporal de ganancias sobre determinados activos fijos.

Con base en lo anterior, la contabilidad fiscal y la financiera en algunos países son independientes. Consecuentemente, y atendiendo las normas tributarias en razón del tratamiento fiscal de las operaciones efectuadas por una sociedad, se presentan diferencias en la contabilidad financiera. (OCDE, 2014, pp. 37-38)

1.2.7 Adaptación de los tributos en el comercio electrónico

La economía digital supone desafíos en el tema de la fiscalización internacional. Según la OCDE (2014), este tipo de economías –más que otras– se caracteriza por basarse en activos intangibles, en especial en el uso de datos de carácter personal por la adopción de modelos comerciales fundados en servicios gratuitos. Esto genera una dificultad para determinar la

jurisdicción en la cual tuvo origen la producción comercial que está agregando valor económico. Como afirma la OCDE (2014): “Todo esto plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios y sobre cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos”. (p. 29).

De igual forma, la justicia tributaria es un factor importante y tiene dos elementos pertenecientes que se desprenden de los principios tributarios y debe ser abordado por los países al planear sus reformas tributarias:

Tabla 3.

Principios de la justicia tributaria

La equidad horizontal (EH)	La equidad vertical (EV)
Los contribuyentes que se encuentren en circunstancias semejantes han de llevar una carga de tributos equivalentes.	Es un concepto jurídico que varía de una jurisdicción a otra. Sin embargo, sostiene que aquellos que tienen unos ingresos mayores deberán soportar una carga tributaria mayor.

Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.

En un contexto general, la justicia tributaria tiene un diseño normativo que rige al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Física (IRPF), y al sistema de distribución de riqueza, aunque esta justicia tributaria puede referirse a equidad entre naciones o Estados. Según la OCDE (2001, p. 228. citado en OCDE, 2014): “(...) desde una perspectiva internacional, la equidad entre

naciones se refiere a la atribución de ganancias y pérdidas nacionales en un contexto internacional y pretende garantizar el reparto equitativo de la recaudación tributaria derivada de operaciones transfronterizas”. Por ende, el principio fiscal de equidad entre naciones ha sido objeto de análisis en el debate sobre el reparto de la potestad tributaria entre Estados fuente y residencia.

La tributación de renta de fuente extranjera, de acuerdo con las normas de derecho interno en materia de impuesto sobre las sociedades (IS), es aceptada con la existencia de dos atributos inseparables a la soberanía de un Estado: la soberanía territorial (potestad jurisdiccional) y la soberanía de los ciudadanos (poder político) (OCDE, 2014). Esta naturaleza dual de la soberanía es una influencia decisiva en la configuración de las competencias de los Estados en materia tributaria. Los impuestos deberían gravar a sujetos u objetos susceptibles de ser sometidos al gravamen que tengan que ver con el Estado impositor. Por tanto, los responsables políticos llegaron a la conclusión de que para que un gravamen sea legítimo, deberá sustentarse en la existencia de un punto de conexión con un determinado sujeto (criterio de fijación personal), o bien, con un determinado territorio (criterio de fijación territorial).

Según Tadmor (2007, citado en OCDE, 2014), la naturaleza dual ha contribuido en la formulación de la doctrina realista, que se inspira en la preocupación por la aplicación, gestión y recaudación de los impuestos, llegando a limitar el concepto tradicional de la soberanía. Mientras que la potestad que tiene todo Estado para gravar las rentas se sustenta en un criterio territorial o de residencia, la doctrina realista apunta al hecho de que sin la capacidad de someter de manera efectiva las rentas al gravamen, el Estado no tiene jurisdicción o potestad alguna para hacerla.

De esta manera, existen por lo general “las normas tributarias internas en materia de tributación de las rentas obtenidas en el extranjero que contemplan dos situaciones: la tributación de las inversiones salientes de empresas residentes y la de las inversiones entrantes de empresas no residentes”. (OCDE, 2014)

1.2.8 Modelos de comercio electrónico e ingresos

Existen diferentes modelos de comercio electrónico en los que operan las compañías a nivel internacional, y en los cuales se llevan a cabo sus operaciones comerciales, percibiendo beneficios económicos, dentro de los cuales la OCDE (2014) señala los siguientes:

- **B2B (Business to Business)**, son aquellos por medio de los cuales una empresa vende productos o servicios a otra empresa.
- **B2C (Business to Consumer)**, son aquellos por medio de los cuales una empresa vende productos o servicios a un consumidor, generalmente intangibles.
- **C2C (Consumer to Consumer)**, son aquellos por medio de los cuales las empresas actúan como intermediarios, ayudan a vender o alquilar sus activos.

Por otra parte, la diversidad de los modelos de actividad en la economía digital o comercio electrónico, se plasma en las diferentes formas en que las empresas convierten el valor de sus ingresos. Entre los más comunes existen:

- 1. Ingresos publicitarios.** Consisten en ofrecer a los usuarios contenido digital a un precio reducido a cambio de la visualización obligatoria de anuncios ya pagados.
- 2. Adquisición o arrendamiento de contenido digital.** Los usuarios pagan por la descarga de libros electrónicos, videos, aplicaciones, juegos, licencias y música, entre otros.

3. **Venta de artículos.** Se encuentran los minoristas de bienes tangibles, incluidos los juegos en línea. También se ofrecen productos gratuitos o rebajados, ofreciendo contenido adicional o artículos virtuales para mejorar la experiencia del consumidor
4. **Ingresos por suscripción de abonos.** Se trata de pagos mensuales o anuales por concepto de suministros exclusivos para minoristas en línea; pagos por boletines informativos y noticias, música o video en flujo continuo.
5. **Venta de servicios.** Engloba servicios jurídicos, redacción de documentos financieros, consultoría o servicios de agencias de viaje, entre otros. Existe una alta presencia de servicios B2B vinculados a empresas que proporcionan accesos a redes e intermediarios de Internet, como por ejemplo alojamiento web, registro de nombres de dominio, procesamiento de pagos o acceso a plataformas.
6. **Concesión de licencias sobre contenidos y tecnologías.** Incluye venta de contenidos en línea como publicaciones, revistas, software o tecnologías como sistemas de inteligencia artificial
7. **Venta de datos de usuario y estudios de mercado personalizados.** Encontramos proveedores de servicio de Internet (ISP), corredores de datos, empresas especializadas en el análisis de datos, telemetría y datos obtenidos de fuentes no personales.

En conclusión, este apartado tenía como fin dar una contextualización del sistema tributario colombiano versus el sistema tributario internacional, ofrecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), donde se logró identificar y caracterizar la normatividad de estos dos tipos de sistemas. Se analizaron las propuestas tributarias recomendadas por la OCDE bajo el impuesto sobre la renta, con el fin de comprender entre otros el proceso de adhesión que está orientado al impuesto sobre la renta empresarial con

actividades basadas en comercio electrónico, en diversos países de Latinoamérica y en especial Colombia. En el siguiente capítulo se procederá a la realización de un cuadro comparativo, que permitirá observar desde la academia los dos sistemas de tributación identificados en este capítulo.

2. Comparación del sistema actual tributario colombiano del impuesto de renta frente a los lineamientos propuestos por la OCDE, para la economía digital

El siguiente apartado tiene como objetivo comparar el actual sistema tributario colombiano con el propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en lo relativo al impuesto de renta empresarial en el comercio electrónico. Cabe mencionar que esta comparación será la herramienta que ayudará posteriormente a realizar un análisis de la situación que enfrenta Colombia para hacer parte de una economía competitiva, e ingresar a organismos internacionales como la OCDE.

El siguiente cuadro iniciará con las diversas definiciones de la OCDE, en comparación con las definiciones y normas vigentes del sistema tributario colombiano presentes en la Constitución Política, el Estatuto tributario y la DIAN, entre otros. Seguirá con las diferencias entre principios tributarios generales y los directamente relacionados con el comercio electrónico, para finalizar con la comparación y conclusión de la situación actual del impuesto de renta.

Tabla 4.

Definiciones de la OCDE y del sistema tributario colombiano

Conceptos básicos	
OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -OCDE)	Colombia (Sistema actual tributario colombiano del impuesto de renta la economía digital)

<p>Clases de Impuestos</p>	<p>La lista de impuestos de la OCDE cubre todos los pagos sin contraprestación al gobierno general, aparte de las multas y los préstamos obligatorios. Esos pagos sin contraprestación, incluidas las multas pero excluidos los préstamos obligatorios, pueden obtenerse añadiendo los siguientes valores del SCN 2008:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre el valor agregado - Impuestos y derechos sobre las Importaciones(IVA no incluido) - Impuestos sobre las exportaciones Impuestos sobre los productos(IVA e Impuestos sobre las importaciones y exportaciones no incluidos) - Otros impuestos sobre la producción - Impuestos sobre la renta - Otros impuestos corrientes - Contribuciones sociales excluidas las contribuciones voluntarias 	<p>Directo</p> <p>Son aquellos en los que el sujeto sobre quien recae la obligación económica es quien contrae la obligación del pago del mismo al Estado, como lo son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - De renta (Nacional) - Ganancias de capital (Nacional) - Patrimonio (Nacional) - Para la equidad CREE (Nacional) - De industria y comercio (ICA) (Municipal) - Predial (Nacional) - Vehículos (Nacional) <p>Indirecto</p> <p>Son aquellos en los que el sujeto sobre quien recae la obligación del impuesto, no es el sujeto que tiene la obligación de pagarlo. Estos inciden sobre las operaciones, los bienes y los servicios. Como lo son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valor agregado (IVA) (Nacional) <ul style="list-style-type: none"> - Timbre (Nacional) - Gravamen al movimiento financiero (GMF) (Nacional) <ul style="list-style-type: none"> - Al consumo (Nacional). (Sarmiento,
-----------------------------------	---	--

	- Impuestos sobre el capital	2010; Baker Tilly, 2015; Dian, Estatuto Tributario)
Regulación tributaria	Recomendación de la OCDE: El país debe poseer una estricta regulación tributaria para poder generar el cobro efectivo de los tributos.	Colombia posee actualmente su regulación tributaria consignada en: - Constitución Política - Estatuto Tributario - Código de comercio - Acuerdos municipales y departamentales - Conceptos de la DIAN. (Art. 574 del E.T. C.P.)
Contribuyentes	Clasificación de los contribuyentes Se distingue entre diversas clases de contribuyentes. Esas distinciones dependen de cada impuesto, sean atribuibles a personas físicas y sociedades, en relación con los impuestos sobre la renta y sobre la riqueza neta. La distinción básica es que los impuestos sobre la renta de las sociedades (impuesto de sociedades), a diferencia de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, gravan a la sociedad	Clasificación de los contribuyentes Sujetos Pasivos: Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Personas Jurídicas: Concepto de sociedades y entidades nacionales para efectos tributarios (Adicionado): Se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que durante el respectivo año o periodo gravable, tengan su sede efectiva de

	<p>como entidad y no a sus propietarios, independientemente de las circunstancias personales de estos.</p> <p>Los impuestos aplicados a las sociedades y a las personas físicas se rigen por legislaciones diferentes.</p>	<p>administración en el territorio colombiano.</p> <p>También se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tener su domicilio principal en el territorio colombiano. 2. Haber sido constituidas en Colombia, de acuerdo con las leyes vigentes en el país. <p>Personas Naturales</p> <p>Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país, así como 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, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.</p> <p>(Art. 2 del E.T; Decreto 2053/74; Art. 12-1 del E.T; Art. 5 del E.T; Art. 574 del E.T; Constitución Política)</p>
--	--	--

Características principales		
	OCDE	Colombia
Impuesto sobre la renta	<p>La mayoría de los países gravan las rentas, por un periodo de tiempo anual.</p> <p>El impuesto sobre la renta grava, generalmente, los ingresos netos percibidos por el contribuyente durante un período impositivo.</p>	<p>El impuesto de renta y complementarios es un gravamen integrado por los impuestos de renta y los complementarios de ganancias ocasionales y de remesas. El impuesto sobre la renta grava todos los ingresos que consigue un contribuyente en un periodo de un año. (DIAN, Art.1 E.T.)</p>
Impuesto de renta sobre las sociedades	<p>El impuesto sobre las sociedades se sustenta en una base imponible, formulada para abarcar todos los tipos de rendimientos razonables sobre el capital social junto a lo que puede calificarse de rentas económicas o rentas puras, esto es la rentabilidad que obtienen las sociedades</p>	<p>El impuesto sobre la renta se rige por el Estatuto Tributario colombiano, y a todas las personas jurídicas constituidas en Colombia, al igual que a las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes no residentes en Colombia y a todo el que desarrolle actividades con fines de lucro en el país. Aplica a los ingresos que son susceptibles de incrementar el patrimonio, siempre que no hayan sido</p>

		<p>expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos.</p> <p>¿Sobre quiénes recae la obligación tributaria de pagar el impuesto?:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Las sociedades y entidades: b) Las sociedades limitadas y asimiladas c) Las sociedades anónimas y asimiladas d) Los fondos públicos e) Los miembros de consorcios y uniones temporales f) Los fondos de inversión de capital extranjero. (Dian, Estatuto Tributario)
	<p>Para determinar las rentas sometidas al gravamen, son utilizados dos métodos básicos, distintos en cuanto a planteamiento, aunque conducen a resultados parecidos en la práctica: El sistema de ingresos y gastos (o método de pérdidas y ganancias) y el sistema de balance general (o método de comparación del patrimonio neto)</p>	<p>La depuración se realiza con la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios a los cuales les son restados las devoluciones, rebajas, descuentos y los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional que dan como resultado los ingresos netos. De los ingresos netos se restan los costos asociados para percibir tales ingresos, con los cuales se obtiene la</p>

<p>Métodos para determinar el impuesto de renta</p>	<p>El sistema de ingresos y gastos (o método de pérdidas y ganancias). El rendimiento neto se identifica con la diferencia entre todas las rentas obtenidas por una sociedad en un período impositivo concreto y todos los gastos deducibles incurridos por la sociedad en el mismo período impositivo</p> <p>El sistema de balance general (o método de comparación del patrimonio neto). El rendimiento neto se determina comparando el valor de los activos netos consignado en el balance general del obligado tributario al final del periodo impositivo (más los dividendos distribuidos), junto con el valor de los activos netos consignado en el balance general de dicho obligatorio tributario al comienzo del mismo periodo impositivo.</p>	<p>renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones, las compensaciones y las rentas exentas, obteniendo así la renta líquida gravable.</p> <p>Determinación de la renta líquida. La renta líquida está constituida por la renta bruta, menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. La renta líquida es renta gravable, y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.</p> <p>Bases y porcentajes de renta presuntiva.</p> <p>Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. (KPMG, 2012; Art. 178 del E.T.; Art. 188 del E.T.)</p>
<p>Comercio electrónico</p>		
<p>OCDE</p>	<p>Colombia</p>	

<p>Comercio electrónico</p>	<p>Es la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas (OCDE, 2011).</p> <p>Se caracteriza por basarse –más que cualquier otra transacción– en activos intangibles, en especial el uso de datos de carácter personal, por la adopción de modelos comerciales fundadas en servicios gratuitos.</p>	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. (República de Colombia,
------------------------------------	---	--

		1999)
Principios del comercio electrónico	<p>Para que exista un efectivo comercio electrónico, debe cumplir con los siguientes principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Neutralidad - Eficiencia - Certeza y simplicidad - Efectividad y justicia - Flexibilidad 	<p>Los principios buscan “brindar un cuadro normativo en el que se incorporen los adelantos tecnológicos en informática y comunicaciones aplicados al comercio y de esta forma se de valor jurídico a los mensajes electrónicos de datos que hagan uso de esta tecnología”:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Internalización de la ley - Autonomía de la voluntad - Autenticidad - Equivalente Funcional - Flexibilidad - Neutralidad - Integridad - Evaluación de las Pruebas - Escritura y firma - De la Con sensualidad (Gomez, 2004; Ley 527 de 1999; Colombia 2, 1999)
	<p>Existen diferentes modelos de comercio electrónico en los que operan las compañías a nivel internacional, a través de los cuales llevan a cabo sus operaciones comerciales. Entre ellos</p>	

<p>Modelos de comercio electrónico</p>	<p>se indican:</p> <p>B2B (Business to Business). Son aquellos que una empresa vende productos o servicios a otra empresa</p> <p>B2C (Business to Consumer). Son aquellos que una empresa vende productos o servicios a un consumidor, generalmente intangibles</p> <p>C2C (Consumer to Consumer). Las empresas actúan como intermediarios, ayudan a vender o alquilar sus activos.</p>	<p>Clasificación del Comercio electrónico.</p> <p>Dependiendo de los agentes económicos que participan en el comercio electrónico, la doctrina los clasifica así:</p> <p>Comercio electrónico negocio a negocio (B2B). Esta forma de comercio hace referencia a la relación de intercambio de bienes y servicios entre empresas.</p> <p>Comercio electrónico de empresa a consumidor (B2C). Se suministran bienes y servicios a los consumidores por parte de las empresas que participan en el mercado.</p> <p>Comercio electrónico de consumidor a empresa (C2B). En esta forma de comercio es el consumidor quien realiza la transacción indicando las características de la misma, entre ellas la compra de tiquetes aéreos.</p> <p>Comercio electrónico entre consumidores (C2C). Se realiza a través de intermediarios, remates o martillos a través de los cuales los mismos consumidores realizan las transacciones.</p> <p>(Gomez, 2004)</p>
---	--	--

CARACTERÍSTICAS INTERNACIONALES

	OCDE	COLOMBIA
Fiscalidad internacional	<p>Plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor, obtener beneficios y acerca de cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia en la caracterización de los ingresos para fines impositivos.</p>	<p>La tributación territorial de las rentas se entiende como el ejercicio de la soberanía fiscal por parte de un Estado, únicamente sobre las rentas producidas en su territorio (Source Income Taxation), mientras que por tributación sobre la renta mundial (World Wide Income Taxation) se entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal.</p> <p>Colombia toma la residencia como criterio para las rentas mundiales, o el patrimonio de los contribuyentes, y ha firmado dos acuerdos de intercambio de información fiscal (ARCI), y 10 convenios de doble imposición (DTC). Además, también se acoge a la Directiva de la Comunidad Andina que contiene ciertos DTC, como disposiciones entre ellos. Uno que prevé el intercambio de información en materia fiscal, y otro que parte de la Convención de una mutua asistencia administrativa en el ámbito fiscal, en su versión modificada</p>

		<p>(Convenio Multilateral).</p> <p>El Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar información a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia. (Serrano, 2014, p. 8; OCDE, 2015a; Art. 631 del E.T.)</p>
Justicia tributaria	Tiene dos elementos que se desprenden de los principios tributarios, y deben ser abordados por los países al planear sus reformas tributarias: La equidad horizontal (EH) y la equidad vertical (EV)	Todos los colombianos son iguales ante la ley tributaria. Este principio da lugar a dos términos que se desprenden de los principio de equidad y progresividad: Igualdad horizontal e Igualdad vertical. (Fajardo & Suárez, 2011)
La equidad horizontal (EH)	Los contribuyentes que se encuentren en circunstancias semejantes han de llevar una carga de tributos equivalentes.	Igual capacidad económica, igual tratamiento fiscal (Fajardo & Suárez, 2011)

<p>La equidad vertical (EV)</p>	<p>Es un concepto jurídico que varía de una jurisdicción a otra. Sin embargo, sostiene que aquellos que tienen unos ingresos mayores deberán soportar una carga tributaria mayor.</p>	<p>Desigual capacidad económica, desigual tratamiento fiscal. (Fajardo & Suárez, 2011)</p>
--	---	--

<p align="center">Principios tributarios</p>	
<p align="center">OCDE</p>	<p align="center">Colombia</p>
<p>Neutralidad:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Un impuesto justo contribuirá a la eficiencia. 2. Se verificarán las distorsiones y pérdida de eficiencia. 3. Determina un incremento en los ingresos y minimiza la discriminación en favor del detrimento económico. <p>Eficiencia:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Deben reducirse en lo posible los costes soportados por los contribuyentes, asociados al cumplimiento, de los gastos administrativos que se derivan para los gobiernos. 	<p>Equidad: El tributo debe estar de acuerdo con la capacidad real del sujeto pasivo.</p> <p>Progresividad: Aumenta de acuerdo con las condiciones económicas.</p> <p>Igualdad del tratamiento fiscal: Todos los ciudadanos son iguales ante la ley tributaria. Esta igualdad debe ser tanto horizontal (igual capacidad económica, igual tratamiento fiscal) como vertical (desigual capacidad económica, desigual tratamiento fiscal).</p>

<p>Seguridad jurídica y simplicidad:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las normas tributarias deben ser claras y fáciles de entender. 2. Un sistema fácil de entender permite tanto a particulares como a empresas conocer los derechos y obligaciones. 3. La complejidad favorece la planificación fiscal agresiva, que puede traducirse en pérdida de eficiencia económica. <p>Efectividad y Justicia:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, al igual que han de eliminar situaciones de doble imposición o de no imposición involuntaria, debiendo minimizar también la posible comisión de evasión y/o el fraude fiscal. 2. Existe una clase de contribuyentes técnicamente sujetos a gravamen que, sin embargo, no llegan a sentir la obligación de pagarlos debido a las dificultades para exigir el cumplimiento a sus obligaciones. Los restantes obligados tributarios pueden tener una concepción injusta e ineficaz del sistema tributario. 3. Los responsables políticos deben reflexionar sobre las posibilidades de que las normas tributarias se apliquen en la práctica. 4. Se debe determinar la capacidad de gestión y recaudación de los tributos, así como hacer cumplir las normas. 	<p>Igualdad fisco – contribuyente:</p> <p>Tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo están sometidos en las mismas condiciones ante la Ley tributaria.</p> <p>Legalidad:</p> <p>No hay tributo ni exención sin ley. Este principio se aplica en las siguientes formas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La Ley tributaria en sentido formal y material: En el sentido formal, la ley es válida cuando se expide por un órgano competente (Congreso o el Gobierno), cumpliendo con las formalidades constitucionales. En el sentido material, puede ser eficaz o ineficaz por la aplicación de su contenido. <p>La justicia:</p> <p>El impuesto debe ser justo en la medida de la capacidad del contribuyente.</p> <p>Irretroactividad de la Ley fiscal:</p> <p>La ley fiscal debe ser preexistente a la verificación del hecho imponible, y sólo debe aplicarse hacia el futuro respecto del</p>
---	---

<p>Flexibilidad:</p> <p>1. Los sistemas tributarios han de ser lo suficientemente dinámicos para garantizar su adaptación a los avances tecnológicos y comerciales, así como su flexibilidad con el fin de satisfacer la necesidad de ingreso de los gobiernos.</p> <p>2. Los sistemas tributarios han de ser lo suficientemente flexibles para permitir que los gobiernos acometen acciones para estar al ritmo de los avances tecnológicos y comerciales, sin dejar de lado la posibilidad de predecir los matices del futuro.</p>	<p>hecho verificado dentro de su vigencia atribuible a determinado sujeto.</p> <p>Interpretación de la Ley tributaria:</p> <p>No deben existir vacíos en la Ley.</p> <p>Certeza:</p> <p>El impuesto debe ser cierto en cuanto a <i>qué, quién, cuantía, fecha y condiciones de pago</i>. Deben ser conocidos y anticipados suficientemente por el contribuyente, con el fin de que tengan claridad sus derechos y obligaciones.</p> <p>Comodidad:</p> <p>Las normas generales reguladoras se deben dar a conocer sin que se requiera para ello un duro esfuerzo.</p> <p>Economía:</p> <p>Todo impuesto debe plantearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que se ingresa en el tesoro público, sea mínima.</p> <p>Uniformidad:</p> <p>Cuidar que en la promulgación de normas y reglamentaciones, éstas conserven su</p>
---	--

	forma y semejanza. Que además de imponer el gravamen, debe considerar el efecto que va a producir en el sujeto pasivo. (Fajardo & Suárez, 2011)
--	---

Fuente: Elaboración propia con base en fuentes referidas.

3. Evaluación y Análisis de la regulación del sistema tributario colombiano del impuesto de renta empresarial para el cumplimiento de requisitos de la OCDE en la economía digital

El siguiente apartado tiene como objetivo realizar un análisis de los faltantes a la regulación del sistema tributario colombiano, en relación con el comercio electrónico y con las propuestas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en lo relacionado con el impuesto de renta empresarial. Lo anterior será posible gracias al cuadro comparativo realizado en el capítulo anterior y diversos artículos indexados, los cuales serán base para el desarrollo de este capítulo.

3.1 Conceptos Básicos

Respecto a los datos básicos en ambos sistemas, existen las mismas definiciones. Sin embargo, en Colombia existe una mejor clasificación de los conceptos, organizados en impuestos *directos* e *indirectos*, y su cobro está dado entre *nacional* y *municipal*. La OCDE recomienda que los países deben tener una estricta regulación tributaria, y si observamos el sistema tributario colombiano, éste se encuentra bien blindado puesto que inicialmente opera la Constitución Política como norma suprema. Aparecen de igual forma otras normas como el Estatuto Tributario, estableciendo los contribuyentes, responsables y agentes de retenciones de los diferentes impuestos. A su vez, se cuenta con el código de comercio, acuerdos municipales y conceptos de la DIAN que regulan e indican lo que deben hacer los sujetos pasivos que estén obligados con el pago de los impuestos. En cuanto a la clasificación de los contribuyentes, en los sistemas de la OCDE y Colombia existe mucha similitud dado que se clasifican entre personas Jurídicas y Naturales, a la vez que quedan explícitas las condiciones en caso de ser sujeto pasivo de los impuestos.

Sin embargo, Pulgarín (2013) afirma que Colombia necesita un sistema tributario simple y práctico, teniendo en cuenta que “Contribuir al financiamiento de las cargas públicas de la nación es una obligación constitucional que recae sobre todos aquellos que cumplan los presupuestos normativos que configuran tales cargas”. A la vez, se torna complejo para los empresarios en el sentido que “(...) la cantidad de declaraciones tributarias que tiene o tendrá que presentar en un momento establecido apremiantemente por la ley asciende a alrededor de cincuenta (50) por año, contando declaraciones de impuestos nacionales y territoriales”. Por su parte, la regulación del sistema tributario colombiano cuenta con mucha complejidad para los empresarios.

Por su parte, Bejarano (2008) afirma que el actual sistema tributario colombiano se caracteriza por ser complejo, mantener tasas impositivas altas y bases tributarias relativamente pequeñas. Lo anterior nos muestra que los responsables políticos deben mejorar la regulación colombiana con el fin de que los empresarios entiendan la forma de realizar sanamente la contribución de los impuestos, ya que en ciertas materias podría tornarse confusa y compleja para el propósito de adhesión según los requerimientos de la OCDE.

3.2 Tributación fiscal y comercio electrónico

Uno de los temas más estudiados en la literatura económica es la fiscalidad. Esto se debe al alto volumen de actividades que llevan a cabo entre sí los agentes económicos. Además, el interés es mayor cuando las operaciones se llevan a cabo entre agentes económicos ubicados en diferentes partes del mundo, es decir, en Estados y sistemas tributarios diferentes. Asimismo, el uso de una adecuada tributación es importante, ya que existen jurisdicciones que forman convenios o tratados de colaboración con el único objetivo de una aplicación sana de la

tributación, que incentive las economías al crecimiento y de paso a la evasión fiscal por existir una doble tributación.

Como afirman Alamo y Cerrillo (2012), las tecnologías de la comunicación y la información (TIC) han revolucionado la forma en que se llevan a cabo las operaciones comerciales, ya que plantean nuevos escenarios para llevarlas a cabo utilizando la Red. Los autores asumen que el “(...) comercio electrónico es una nueva forma de llevar a cabo transacciones comerciales, que se realizan mediante el uso de las citadas tecnologías de la información y la comunicación” (p. 13). Estas tipos de operaciones están caracterizadas por el hecho de que los consumidores pueden realizar compras desde cualquier parte del mundo, y las empresas pueden realizar la venta de sus productos o servicios desde la ubicación de su empresa, y enviarlos a cualquier lugar.

La OCDE ha asimilado la nueva forma que ha propuesto el comercio electrónico de hacer riqueza en el mundo. Por ende, ha propiciado reuniones como la conferencia *Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico*, realizada del 7 al 9 de octubre de 1998 en Ottawa (Canadá), donde se buscaba reconocer los beneficios económicos y sociales que tiene el comercio electrónico. Se publicó el marco tributario que ha sido aceptado por la mayoría de países sobre la tributación fiscal del comercio electrónico, recibiendo la OCDE junto con otras organizaciones de carácter internacional, la confianza para coordinar y continuar llevando a cabo la tarea de teorizar y dictaminar recomendaciones y políticas en materia económica y fiscal para los países miembros.

La principal conclusión de esta conferencia fue que los principios fiscales tradicionales resultan aplicables al comercio electrónico, y que no era necesario crear nuevas figuras

tributarias que pudieran resultar discriminadoras del comercio electrónico respecto del comercio tradicional. En Ottawa se acordaron los siguientes principios tributarios que son a juicio de la OCDE los que deberían aplicarse al comercio electrónico:

- Neutralidad.
- Eficiencia.
- Certeza y simplicidad.
- Efectividad y justicia.
- Flexibilidad.

Con el fin de responder a este requerimiento de implementación, en 1998 se acordó un marco de principios de acuerdo con los cuales los gobiernos deben enfocar esta forma de hacer negocios, que en todo caso no debe ser diferente a la que está vigente en el comercio tradicional. Dichos principios son definidos a continuación.

Tabla 5.

Principios regulatorios del comercio internacional

Neutralidad	<ol style="list-style-type: none"> 1. Un impuesto justo contribuirá a la eficiencia. 2. Se verificarán las distorsiones y pérdida de eficiencia. 3. Determina un incremento en los ingresos y minimiza la discriminación en favor del detrimento económico.
Eficiencia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Deben reducirse en lo posible los costes asociados al cumplimiento de contribuyentes y los gastos administrativos que se derivan en conformidad para los gobiernos.

<p>Seguridad jurídica y simplicidad</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Las normas tributarias deben ser claras y fáciles de entender. 2. Un sistema fácil de entender permite tanto a particulares como a empresas conocer los derechos y obligaciones. 3. La complejidad favorece la planificación fiscal agresiva, que puede traducirse en pérdida de eficiencia económica.
<p>Efectividad y Justicia.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, al igual que han de eliminar situaciones de doble imposición o de no imposición involuntaria, debiendo minimizar también la posible comisión de evasión y/o el fraude fiscal. 2. Existe una clase de contribuyentes técnicamente sujetos a gravamen que, sin embargo, no llegan a sentir la obligación de pagarlos debido a las dificultades para exigir el cumplimiento en sus obligaciones. Por otra parte, otros obligados tributarios pueden tener una concepción injusta e ineficaz del sistema. 3. Los responsables políticos deben reflexionar sobre las posibilidades de que las normas tributarias se apliquen en la práctica. 4. Se debe determinar la capacidad de gestión y recaudación de los tributos. Asimismo hacer cumplir las normas.
<p>Flexibilidad</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los sistemas tributarios han de ser lo suficientemente dinámicos para garantizar que se adapten a los avances tecnológicos y comerciales, además de ser flexibles con el fin de satisfacer la necesidad de ingreso de los gobiernos en medio de un entorno cambiante. 2. Debe ser lo suficientemente flexible para permitir a los gobiernos estar

	al ritmo de los avances tecnológicos y comerciales, sin dejar de lado la posibilidad de predecir los matices del futuro.
--	--

Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE (2014, pp. 34-35).

Si bien los anteriores principios son los mismos que se aplican a cualquier reforma tributaria, el informe concluye que éstos también deben ser aplicados al comercio electrónico. Es por ello que el CFA empleó los principios de tributación para sacar las siguientes conclusiones reflejadas en el marco tributario:

Los mismos principios que sirven a las administraciones como guía en relación con el comercio convencional deberían servirles también para el comercio electrónico.

El CFA considera que estos principios se pueden aplicar con las reglas tributarias existentes. Este enfoque no excluye nuevas medidas administrativas o legislativas, o cambios en las medidas actuales relacionadas con el comercio electrónico, siempre y cuando vayan encaminadas a apoyar la aplicación de los principios de tributación fiscal y no pretendan imponer un tratamiento impositivo discriminatorio de las transacciones del comercio electrónico.

La aplicación de estos principios al comercio electrónico deberá estar estructurada para mantener la soberanía fiscal de los países, para alcanzar una distribución equitativa de la base impositiva aplicable a este comercio y para evitar la doble imposición o la omisión no intencionada.

El proceso de implantación de tales principios deberá implicar un diálogo intensificado con empresas y economías no miembros. (OCDE, 2014, p. 175).

Por lo anterior, los países que pretendan tener un comercio electrónico efectivo, deberán cumplir con los anteriores principios que son de aceptación internacional, y de esta manera poder adaptar su país a un sistema de tributación global en lo que respecta al impuesto de renta.

3.3 Características Principales

Respecto al impuesto de renta, tanto las definiciones de la OCDE como las de Colombia persiguen el mismo objetivo, que es gravar los ingresos que obtuvo un contribuyente por un periodo fiscal (De un año), y que ésta sea susceptible de aumentar su patrimonio. En cuanto al impuesto de renta a las sociedades, la OCDE afirma que se trata de un impuesto que grava las rentas económicas obtenidas por las sociedades. En Colombia, el Estatuto Tributario y la DIAN indican qué personas jurídicas tienen la obligación de cumplir con el tributo, y en el país existen alrededor de cinco tipos de sociedades y entidades que deben cumplir con este deber tributario.

En los métodos para determinar el impuesto sobre la renta existen similitudes en su conceptualización tanto en la OCDE como en Colombia. En la OCDE se definen dos métodos, a saber: 1. El sistema de ingresos y gastos (o método de pérdidas y ganancias), y el sistema de balance general (o método de comparación del patrimonio neto). Por parte de Colombia, se realizan dos métodos en la depuración del impuesto sobre la renta. Entre ellos se tienen: 1. Determinación de la renta líquida y bases (Sistemas ordinario). 2. Porcentajes de renta presuntiva. Ambos sistemas, tienen como finalidad determinar el monto del tributo a cargo del contribuyente.

3.4 Comercio Electrónico

El comercio electrónico en la manera que se ha observado en apartados anteriores, es una de las mejores herramientas para participar activamente en una economía globalizada. De acuerdo con lo reconocido por la OCDE, el comercio electrónico proporciona ganancias de eficiencia en la economía al reducir costos de intermediación. Bajo esta premisa, un bajo aprovechamiento de comercio electrónico implicaría mayores costos para la economía colombiana, lo cual configura pérdidas a nivel de competitividad. En esa medida, pueden observarse los importantes esfuerzos del gobierno nacional para fortalecer el comercio electrónico en Colombia. (Dinero, 2015)

Sin embargo, en el país la participación de esta herramienta es muy baja en comparación con otros países, dada la escasez de empresas que lo usan, lo que no sucede en países como Estados Unidos que cuentan con compañías como Netflix, Amazon y UBER, entre otras, o Suecia con su aplicación de SPOTIFY, que facturan a través del comercio electrónico.

Es por ello que en Colombia se han presentado al congreso proyectos como la ley número 077 de 2015, la cual: “busca que servicios de provisión de contenidos audiovisuales sobre redes de comunicaciones sean considerados un servicio público y que sean regulados por una entidad gubernamental”. Consecuentemente, lograr que:

(...) las plataformas de internet paguen impuestos es un tema de altísima complejidad, que curiosamente despierta pasiones como si se tratara de un partido de fútbol. Lo que ocurre con Netflix tiene un símil con la historia de Uber en Colombia. Ambas son modelos disruptivos de negocio que tomaron por sorpresa al Estado. (Semana, 2015)

Es evidente que Colombia tiene un gran reto, ya que existen pocos conocimientos sobre cómo regular este tipo de actividades en el país, las cuales proporcionarían mayores ingresos para el gobierno. Además, cabe destacar lo que afirma Contreras (2015), en el sentido que: “la explotación de cualquier servicio entre los límites geográficos de un país requiere de una reglamentación que garantice la equidad, el equilibrio y la igualdad entre competidores, sin importar que sean extranjeros o nacionales” (*párr. 7*). Todo lo anterior es necesario para cumplir con los principios tributarios establecidos en la regulación.

3.5 Características Internacionales

La OCDE ha planteado la importancia que tiene actualmente para las finanzas mundiales la economía digital, llamada en otro término el comercio electrónico. De igual forma ha remarcado la relación de esta actividad con los conceptos de fuente y residencia para caracterizar los ingresos existentes con fines impositivos.

Colombia, por su parte, relaciona la residencia como criterio de renta mundial, que se entiende por el ejercicio de la soberanía fiscal en el país y también sobre las rentas producidas fuera de su territorio. Es por ello que se incorporan dos acuerdos de intercambio de información fiscal (ARCI), y diez convenios de doble imposición (DTC). Además, también se acoge a la Directiva de la Comunidad Andina que contiene ciertos DTC, los cuales prevén el intercambio de información en materia fiscal, y otro que parte de la Convención de una mutua Asistencia Administrativa en el ámbito fiscal, en su versión modificada (Convenio Multilateral), el cual está reglamentando a través del artículo 631 del E.T., según el cual existen los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

Con los convenios de doble imposición se busca prevenir la evasión fiscal y que las compañías no tengan que pagar doble impuesto sobre la renta, por lo que sólo podrán pagar este impuesto en su país de origen o donde la empresa esté desarrollando la actividad de comercio.

La justicia tributaria tiene por su parte mucha similitud en sus definiciones de equidad para ambos sistemas. Desde la visión colombiana, todos los contribuyentes son iguales ante la ley tributaria, y la OCDE afirma que los contribuyentes que se encuentren en circunstancias semejantes han de llevar una carga de tributos equivalentes.

3.6 Principios Tributarios

En general, los principios tributarios del sistema tributario colombiano son similares al marco tributario propuesto por la OCDE. En cuanto a la *Equidad*, el sistema colombiano indica que debe existir una capacidad económica del sujeto pasivo para pagar el tributo. Respecto a la *Eficiencia*, ambas definiciones indican que el tributo debe ser de fácil recaudo logrando el cumplimiento de los sujetos pasivos de la obligación fiscal. Por su parte, según ambas definiciones, la *Progresividad* en un sistema tributario indica que es justo cuando el sujeto pasivo tiene una equidad horizontal y es tratado con mayor carga tributaria quien tiene más capacidad, a diferencia de aquellos quienes no tengan menor capacidad tributaria.

Respecto a la *Legalidad*, el sistema colombiano es claro en que la ley tributaria está respaldada por órganos como el Congreso y el ejecutivo, que jurídicamente dan a conocer las razones constitucionales del tributo y las exenciones que pudieren existir en caso de que estén jurídicamente justificadas.

Sin embargo, a pesar de lo anterior, es pertinente traer a colación el planteamiento de Perry (2009), según el cual el régimen tributario colombiano no cumple de manera eficiente con

ninguno de los objetivos que prescribe la teoría de las finanzas públicas y la misma Constitución, tales como *eficiencia, equidad y progresividad*. Según el autor, los procesos tributarios son ineficientes tanto en materia de recaudo como en cuanto a sus efectos sobre el crecimiento económico, ya que se están grabando en exceso algunas inversiones y se está distorsionando la asignación de recursos entre actividades, promoviendo así la informalidad, el desempleo y la desintermediación financiera.

De la misma manera, el país en materia tributaria es inequitativo, puesto que los contribuyentes con similares características pagan tasas efectivas muy diferentes, por lo que el principio de equidad se está viendo infringido. Finalmente, la tributación en Colombia es poco progresiva por cuanto el gravamen efectivo al ingreso y la riqueza de las personas naturales es muy bajo en comparación con otros países.

Esto también lo afirma Sanchez (2016, p. 2), quien destaca que un “(...) mundo moderno con impuestos progresivos, implica gravar de forma equilibrada a las empresas y las personas naturales”. Sin embargo, esto en Colombia no se cumple, puesto que los tributos gravan en exceso a las empresas y menos a las personas naturales. Por ejemplo, Colombia tiene una tasa del treinta y nueve por ciento (39%) (Renta más CREE) para el año 2015, y del cuarenta y tres por ciento (43%) para el año 2018, siendo esto una situación preocupante para el país, ya que se está generando una pérdida de competitividad, desestimulando la inversión local, extranjera y emprendimiento empresarial.

Pero es necesario resaltar que el gobierno debe balancear la carga de impuestos entre personas jurídicas y naturales, para que de esta manera se incremente el número de contribuyentes y así no privilegiar el corto plazo a costa de una pobreza en el largo plazo.

Conclusiones

El objetivo del presente estudio fue identificar y exponer un análisis comparativo referente a los requisitos y estandartes propuestos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), frente a la situación y posición actual de Colombia, haciendo énfasis en el impuesto de renta empresarial con actividades basadas en el comercio electrónico, con el fin de comprender si Colombia cumple con los requisitos y características de ingreso propuestos por este organismo internacional.

De igual manera, este trabajo permitió compilar todas las normas de la regulación tributaria del Sistema del impuesto Sobre la Renta Empresarial, con actividades basadas en el comercio electrónico en Colombia y del sistema tributario del Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISR) propuesto por la OCDE para sus países miembros y en proceso de adhesión, todo lo cual se establece para actividades basadas en el comercio electrónico. Ello permitió identificar la posición en la que se encuentra Colombia para hacer parte de internacional de la OCDE.

Gracias a la investigación bibliográfica realizada, donde participaron diversos autores expertos de la temática, es posible concluir las siguientes premisas.

Para la OCDE y Colombia, el impuesto de renta empresarial tiene una periodicidad de un año impositivo establecida en normas como la Constitución Política y el Estatuto Tributario, entre otras, y de la cual tienen la obligación de pago aquellos sujetos pasivos que cumplan con las condiciones establecidas por el Estado, recursos que servirán posteriormente para el cumplimiento de las obligaciones establecidas en presupuesto nacional, y de las cuales todos los colombianos están llamados al aporte de dinero por medio de los impuestos para el cumplimiento de los objetivos estatales.

Ambos sistemas, tanto el propuesto por la OCDE y el establecido en Colombia, tienen unos principios tributarios que permiten que el sistema tributario no diferencie entre el comercio tradicional del comercio electrónico. De igual forma, ambos sistemas presentan herramientas para la determinación de la base y pago del tributo, donde las empresas podrán descontar de sus ingresos todos aquellos gastos en los que se incurrieron, obteniendo así la base gravable que posteriormente le será sometida al factor establecido en el caso colombiano con una tarifa del veinticinco por ciento (25%).

Respecto a los convenios de doble imposición, los cuales buscan evitar la doble imposición y facilitar la movilización de capital y de bienes entre los países, así como de contribuir en el bienestar social del país, se puede afirmar que Colombia toma la residencia como criterio para las rentas mundiales o el patrimonio de los contribuyentes, en los que se han firmado dos acuerdos de intercambio de información fiscal (ARCI), y diez convenios de doble imposición (DTC). De igual manera, Colombia se ha acogido a la Directiva de la Comunidad Andina que contiene ciertos DTC, entre ellos uno que prevé el intercambio de información en materia fiscal, y otro que parte de la Convención de una mutua Asistencia Administrativa en el ámbito fiscal en su versión modificada (Convenio Multilateral), significando ello una conformidad con lo recomendado por la OCDE.

Ahora bien, Colombia tiene una regulación tributaria normativamente formada, pero el problema de ella radica en su momento de aplicación general, pues se presenta una dificultad en la complejidad de interpretación de las normas por parte de los sujetos pasivos responsables de pagar el tributo, haciendo que la actividad de recaudo se vea perjudicada y afectados los ingresos y el presupuesto de la nación.

La jurisprudencia del país, si bien es oportuna, no existe por parte del Estado un control riguroso que permita una buena aplicabilidad en las normas establecidas por las entidades autorizadas por el gobierno nacional. Es por ello que Colombia ha decidido optar por adoptar nuevos modelos económicos que permitan mejorar el proceso de recaudo y legalidad tributaria en el país, como lo es el comercio electrónico.

El comercio electrónico es una actividad de negocio muy conocida y utilizada en el exterior, gracias a que su uso ha permitido que las empresas puedan obtener una reducción de costos, también a que sus procesos sean más eficientes que por el comercio tradicional, además que su forma de proceso permite realizar compras más rápidas y eficientes en el mundo. Esta herramienta ha permitido que el proceso de globalización sea más ágil para otros países, aunque en Colombia este modelo de negocio ha evolucionado de forma más lenta, debido al poco conocimiento e interacción que han tenido tanto empresas, como las personas del común con este modelo.

Además, esto también se debe a la cultura de resistencia al cambio que aún existe en las empresas colombianas, puesto que, al iniciar con procesos tecnológicos de esta magnitud, se necesitará de personas expertas y un diferente presupuesto económico en las compañías para poner en práctica dicha actividad, todos factores que empresas pymes o medianas empresas no podrán adoptar fácilmente.

Todo lo anterior lleva a concluir que Colombia es un país que copia y adopta recomendaciones y normatividades de países con experiencias exitosas, aunque muchas de ellas no se acomodan al entorno económico, social y cultural del país. Esto hace que se pierda un atractivo a la investigación intelectual por parte de los colombianos, puesto que adoptar

tendencias globales traería consigo un sin número de retos que desaprovecharía los conocimientos y experiencia de expertos, académicos y gobernantes colombianos, los cuales pueden crear, participar, examinar y debatir acerca de normas y prácticas locales que realmente beneficiarían a la sociedad en contexto.

Por otro lado, cabe resaltar que la OCDE es un organismo compuesto por 34 países con economías e industrias desarrolladas, que buscan mejorar la economía global por medio de recomendaciones internacionales de las mejores prácticas, pero Colombia no está teniendo en cuenta que sus actividades no son tan rigurosas como las de los países miembros de la OCDE, de manera que varias de estas recomendaciones internacionales no podría aplicarlas, ya que no cuenta aún con las características necesarias para hacerlo. Es decir, aunque Colombia cumple con varios de los estándares que son recomendados por la OCDE, éstos aún no son competitivos en gran medida respecto al comercio electrónico, por lo que el país debe esforzarse en tener una mayor participación empresarial en esta área y así lograr estar bajo las mismas condiciones de países ya miembros de este Organismo.

De esta manera, y a la luz de lo expuesto en este documento, se recomienda que Colombia en su jurisprudencia y regulación normativa tributaria, diagnostique bien los problemas económicos, sociales y tecnológicos con el fin de que se pueda lograr un aumento de las *.com* en las empresas. De igual manera, es necesario buscar que exista una mayor apertura al acceso de internet, pues aún existen poblaciones colombianas donde no se cuenta con esta herramienta, a la vez que se debe fomentar una mayor bancarización para que así se ayude a que la tributación colombiana sea más transparente, gracias a la ayuda de los diferentes reportes que los bancos deben remitir ante la DIAN, pudiendo controlar de esta forma la evasión tributaria.

Asimismo, se recomienda que tanto el gobierno como los entes de control y empresas de todos los sectores, identifiquen la forma más eficiente de entender los obstáculos tecnológicos y económicos por los que pasa el país, buscando procesos que permitan aumentar el recaudo sobre la renta en el país por las actividades basadas en el comercio electrónico.

Por tanto, se deja a disposición este documento para que la comunidad académica, profesionales, estudiantes e interesados en el tema sobre el impuesto de renta empresarial basada en las actividades de comercio electrónico, puedan examinar la comparación del sistema tributario de Colombia, frente a las recomendaciones de la OCDE, obteniendo así un punto de partida y base académica para que nazcan nuevas investigaciones tributarias en Colombia.

Referencias

- Alamo Cerrillo, R. (2012). La fiscalidad de comercio electrónico. *Available from Accounting & Tax*.
- Atuesta & Velásquez . (2004). *Aspectos generales del comercio electrónico y sus efectos en relación con el impuesto de renta y los deberes tributarios en Colombia*. Bogotá: Universidad de la Sabana.
- Avellaneda & Trujillo. (2008). Impuestos Latinoamericanos Bolivia, Colombia, Panamá Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta. *Criterio Libre*.
- Baker Tilly. (2015). *Guía de Impuestos en Colombia*. Bogotá: Baker Tilly International Limited.
- Barbosa & Oundjian . (2009). *La Tributación en los Negocios Internacionales* . Bogotá: Universidad de los Andes - Facultad de Derecho - Revista de Derecho Privado.
- Barros, B. (2013). ¿Por qué las personas pagan sus impuestos? *Subjetividad y procesos cognitivos*, 17(2), 37-47,
http://www.scielo.org.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1852-73102013000200002&lng=es&tlng=es.
- Baustista, J. (Enero - Junio de 2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002. Bogotá, Colombia.
- Banco Mundial (2012). El gasto tributario en Colombia. *Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento / Banco Mundial*, 1-194.
- Burítica & Burítica. (2001). Implicaciones del comercio electrónico en la tributación . *Pontificia Universidad Javeriana - Tesis de grado derecho*.
- República de Colombia (2011). *Condiciones establecidas por el legislador para que el contribuyente nacional tenga derecho a descuento tributario por impuestos pagados en el exterior-Desconoce los principios de equidad y progresividad tributaria*. Bogotá: Corte Constitucional, República de Colombia.
- República de Colombia. Congreso de la República (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá: Asamblea Nacional Constituyente.
- República de Colombia. Congreso de la República (1999). *Ley 527 de 1999*. Bogotá.
- República de Colombia. Congreso de la República (2000). *Ley 633 de 2000*. Bogotá.
- República de Colombia (2012). *Decreto 1192 de 2012*. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

- Congote, N. (2015). En ciencia, Colombia debe pisar el acelerador. *Periodico El Tiempo.com*, <http://www.eltiempo.com/estilo-de-vida/ciencia/en-ciencia-colombia-debe-pisar-el-acelerador/15841437>.
- Congreso, C. (1989). *Decreto número 0624 de 1989, Marzo 30, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Bogotá: Congreso.
- Contreras, S. (2015). Opinión en “Netflix debe pagar impuestos”, *Revista Semana* (25 de 9 de 2015), recuperado de <http://www.semana.com/tecnologia/articulo/netflix-debe-pagar-impuestos/443823>
- DIAN. (2014). *Plan Estratégico 2014 - 2018*. Bogotá: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
- DIAN. (27 de 3 de 2016). *Generalidades del impuesto sobre la renta y complementarios, ventas, timbre*. Obtenido de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN: <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Impuestosinternos?OpenDocument#3>
- Dinero 1. (2015). Colombia le apuesta a la ciencia, tecnología e innovación para alcanzar el desarrollo. recuperado de <http://www.dinero.com/edicion-empresa/pymes/articulo/inversiones-ciencia-tecnologia-innovacion-colombia/212458>.
- Dinero. (2016). *El comercio electrónico atraviesa su mejor momento en colombia*. Bogotá: Revista Dinero.
- EL ESPECTADOR. (22 de Abril de 2015). Colombia tendrá que ajustar su sistema tributario para estar en la OCDE: Contraloría. Recuperado de <http://www.elespectador.com/noticias/economia/colombia-tendra-ajustar-su-sistema-tributario-estar-ocd-articulo-556452>.
- España, M. d. (05 de 03 de 2016). *Gobierno de España*. Recuperado de <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx>
- Espinosa. (2014). Los sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes. *Derecho PUCP*, 203-222.
- Fajardo & Suárez. (2011). Análisis comparativo del sistema de “retención en la fuente” para el recaudo del impuesto de renta en Colombia y en España. *Criterio libre* (15), 233-282.
- Figuroa, S. (2012). La ciencia y tecnología en el marco de la apertura. el caso de chile. revista venezolana de información, tecnología y conocimiento. *Revista Venezolana de Informacion*, 2-17.

- García, H. J. (30 de Marzo de 2004). *Seguridad en el Comercio Electrónico*. Bogotá: Tesis de Derecho Pontificia Universidad Javeriana.
- Gómez. (2004). *Realidad jurídica del comercio electrónico en Colombia*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Gómez. (2016). *Colombia estancada en la competitividad global*. Bogotá: Revista Dinero.com.
- Guevara, I. (2012). Educación superior e investigación para la competitividad productiva internacional. *Revista Problemas del Desarrollo*. Recuperado de <http://www.elsevier.es/en-revista-problemas-del-desarrollo-revista-latinoamericana-86-articulo-educacion-superior-e-investigacion-competitividad-90387504>.
- Gurria, A. (2011). La OCDE, a los 50 de su creación: logros, retos y decisiones futuras. *Revista De Economía Mundial*, (28), 29-38.
- KPMG. (2012). *Impuesto para Sociedades*. Bogotá: KPMG.
- Latorre, I. (2014). La política de mejora regulatoria: oportunidades y desafíos para Colombia. *Revista de Derecho Público*, (33). Bogotá: Universidad de los Andes.
- Masbernat, P. (2010). El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Revista Ius et Praxis*, 16(1), 303 - 332.
- Mendez, C. (1995). *Metodología - Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y administrativas*. Bogotá: McGraw-Hill.
- Mora, A. (2005). Guía para elaborar una propuesta de investigación. *Educación 2005* (29)2, Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=44029206> ISSN 0379-7082
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2001). La fiscalidad del comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. *OCDE*.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2015a). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Colombia 2015: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2015b). *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo*. París, Francia: The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies.

- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2015c). Serie “Mejores Políticas” Colombia políticas prioritarias para un desarrollo inclusivo.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2016a). *Actividades en America Latina*. Obtenido de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE):
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (2016b). *El trabajo de la OCDE*. Obtenido de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/eltrabajodelaocde.htm#ctpa>
- Pardo, E. (2000). La pobreza en Smith y Ricardo. *Revista de Economía Institucional*, 2(2), 111-130.
- Perry. (2009). *Debates presidenciales. - Hacia una Reforma Tributaria Estructural*. Bogotá: Fedesarrollo.
- Perry, G. (25 de 01 de 2015). *La OCDE y Colombia*. En Periodico El Tiempo, recuperado de <http://www.eltiempo.com/opinion/columnistas/la-ocde-y-colombia-guillermo-perry-columnista-el-tiempo/15144140>
- Petrelli, F. B., & Berumen, S. A. (2009). La globalización de los procesos de innovación en los países miembros de la OCDE. *Revista Chilena De Economía Y Sociedad*, 3(1), 19-30.
- Pulgarin. (9 de 7 de 2013). *Diario La Republica*, recuperado de http://www.larepublica.co/asuntos-legales/colombia-necesita-un-sistema-tributario-simple-y-pr%C3%A1ctico-i_42368
- Quintero, D. (2015). Innovar implica asumir riesgos muy altos que muchas veces no valora el mercado financiero. *Revista Dinero*, recuperado de <http://www.dinero.com/pais/articulo/innpulsa-explica-cuales-retos-colombia-materia-innovacion/216436>.
- Renteria & Echeverry. (2006). Presupuestar en Colombia: Buscando la gobernabilidad fiscal a través del presupuesto. *Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES*, 1-51.
- Rodríguez, J. A. (2002). El impuesto a las operaciones financieras y la equidad tributaria, *Cuadernos de Economía*, recuperado de: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-47722002000200008&lng=en&tlng=es.
- Sanchez, A. (1 de 9 de 2016). La nueva reforma tributaria y sus consecuencias. *NotiNet Legal*.

- Sarmiento, J. (2010). Identificación del impacto de la carga fiscal en las pyme de Bogotá, a partir del contexto latinoamericano, nacional y regional*. *Cuad. contab. / bogotá, colombia,* 11(28): 201-237 .
- Semana. (25 de 9 de 2015). *Netflix debe pagar impuestos*. Artículo online, recuperado de <http://www.semana.com/tecnologia/articulo/netflix-debe-pagar-impuestos/443823>
- Serrano. (2004). *Hacia Una Reformulación De Los Principios De Sujeción Fiscal* . Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid.
- Serrano. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Derecho PUCP*, (73), 45-70.
- Tadmore. (2007). Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies-Concepts, History and Evolution into the Digital Age. *Bulletin for International Taxation*, 2-16.
- Vega, M. (2012). Aspectos y avances en ciencia, tecnología e innovación. *Polis - Revista Latinoamericana*, 1-33.

Lista de Anexos

1. Lista de todos los mecanismos de intercambio de información:

Lista de los acuerdos suscritos por Colombia EOI en septiembre de 2013, incluyendo diez convenios bilaterales de doble imposición (DTC) y dos TIEAs la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en su versión modificada (Convenio Multilateral). El Convenio multilateral entró en vigor para Colombia el 1 de julio de 2014. Colombia es también parte de la Comunidad Andina Directiva firmado el 4 de mayo de 2004, que establece la base jurídica necesaria para mejorar la cooperación y la EOI entre las autoridades fiscales de cuatro miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) en virtud del artículo 19. Los acuerdos de la EOI enumeran a continuación no limitan, ni están limitadas por, contenían disposiciones otra EOI arreglos entre las mismas partes interesadas u otros instrumentos los cuales se refieren a la cooperación en materia fiscal”. (OCDE, 2015a, p. 124)

No.	Jurisdiction	Type of EOI agreement	Date signed	Date In force
1	Albania	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
2	Andorra	Multilateral Convention	signed	Not in force in Andorra
3	Anguilla ^a	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
4	Argentina	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
5	Aruba ^b	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
6	Australia	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
7	Austria	Multilateral Convention	signed	01-Dec-2014
8	Azerbaijan	Multilateral Convention	signed	Not in force in Azerbaijan ^c
9	Barbados	TIEA	25-Nov-2014	Not in force
10	Belgium	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
11	Belize	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
12	Bermuda ^a	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
13	Bolivia	Andean Community Directive	4-May-2004	1-Jan-2005

No.	Jurisdiction	Type of EOI agreement	Date signed	Date In force
14	Brazil	Multilateral Convention	signed	Not in force in Brazil
15	Cameroon	Multilateral Convention	signed	Not in force in Cameroon ^d
16	Canada	DTC	21-Nov-2008	12-Jun-2012
		Multilateral Convention	signed	01-July-2014
17	Cayman Islands ^a	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
18	Chile	DTC	19-Apr-2007	22-Dec-2009
		Multilateral Convention	signed	Not in force in Chile
19	China	Multilateral Convention	signed	Not in force in China
20	Costa Rica	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
21	Croatia	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
22	Curaçao ^b	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
23	Cyprus ^e	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
24	Czech Republic	DTC	22-Mar-2012	06-May-2015
		Multilateral Convention	signed	01-July-2014
25	Denmark	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
26	Ecuador	Andean Community Directive	4-May-2004	1-Jan-2005
27	El Salvador	Multilateral Convention	signed	Not in force in El Salvador
28	Estonia	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
29	Faroe Islands ^f	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
30	Finland	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
31	France	DTC	25-Jun-2015	Not in force
		Multilateral Convention	signed	01-July-2014
32	Gabon	Multilateral Convention	signed	Not in force in Gabon
33	Georgia	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
34	Germany	Multilateral Convention	signed	Not in force in Germany
35	Ghana	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
36	Gibraltar	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
37	Greece	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
38	Greenland ^f	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
39	Guatemala	Multilateral Convention	signed	Not in force in Guatemala

Fuente: OCDE (2015a, p. 125)

No.	Jurisdiction	Type of EOI agreement	Date signed	Date In force
40	Guernsey ^a	Multilateral Convention	extended	01-Aug-2014
41	Hungary	Multilateral Convention	signed	01-Mar-2015
42	Iceland	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
43	India	DTC	13-May-2011	7-Jun-2014
		Multilateral Convention	signed	01-July-2014
44	Indonesia	Multilateral Convention	signed	01-May-2015
45	Ireland	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
46	Isle of Man	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
47	Italy	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
48	Japan	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
49	Jersey ^a	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
50	Kazakhstan	Multilateral Convention	signed	01-Aug-2015
51	Korea, Republic of	DTC	27-Jul-2010	3-Jul-2014
		Multilateral Convention	signed	01-July-2014
52	Latvia	Multilateral Convention	signed	01-Nov-2014
53	Liechtenstein	Multilateral Convention	signed	Not in force in Liechtenstein
54	Lithuania	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
55	Luxembourg	Multilateral Convention	signed	01-Nov-2014
56	Malta	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
57	Mauritius	Multilateral Convention	signed	Not in force in Mauritius
58	Mexico	DTC	13-Aug-2009	11-Jul-2013
		Multilateral Convention	signed	01-July-2014
59	Moldova	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
60	Monaco	Multilateral Convention	signed	Not in force in Monaco
61	Montserrat ^a	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
62	Morocco	Multilateral Convention	signed	Not in force in Morocco
63	Netherlands	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
64	New Zealand	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
65	Nigeria	Multilateral Convention	signed	Not in force in Nigeria ^a
66	Norway	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
67	Peru	Andean Community Directive	4-May-2004	1-January 2005

Fuente: OCDE (2015a, p. 126)

No.	Jurisdiction	Type of EOI agreement	Date signed	Date In force
68	Philippines	Multilateral Convention	signed	Not in force in the Philippines
69	Poland	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
70	Portugal	DTC	30-Aug-2010	30-Jan-2015
		Multilateral Convention	signed	01-Mar-2015
71	Romania	Multilateral Convention	signed	01-Nov-2014
72	Russian Federation	Multilateral Convention	signed	01-Jul-2015
73	San Marino	Multilateral Convention	signed	Not in force in San Marino
74	Saudi Arabia	Multilateral Convention	signed	Not in force in Saudi Arabia
75	Seychelles	Multilateral Convention	signed	Not in force in Seychelles ^h
76	Singapore	Multilateral Convention	signed	Not in force in Singapore
77	Sint Maarten ^b	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
78	Slovak Republic	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
79	Slovenia	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
80	South Africa	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
81	Spain	DTC	31-Mar-2005	23-Oct-2008
		Multilateral Convention	signed	01-July-2014
82	Sweden	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
83	Switzerland	DTC	26-Oct-2007	11-Sep-2011
		Multilateral Convention	signed	Not in force in Switzerland
84	Tunisia	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
85	Turkey	Multilateral Convention	signed	Not in force in Turkey
86	Turks and Caicos Islands ^a	Multilateral Convention	extended	01-July-2014
87	Ukraine	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
88	United Kingdom	Multilateral Convention	signed	01-July-2014
89	United States	TIEA	30-Mar-2001	03-Apr-2014
		Multilateral Convention	signed	Not in force in United States
90	Virgin Islands, British ^a	Multilateral Convention	signed	01-July-2014

Fuente: OCDE (2015a, p. 127)

2. Países miembros y en proceso de adhesión

Países miembros								
País		Ingreso	País		Ingreso	País		Ingreso
1	Alemania	1961	12	Estonia	2010	23	México	1994
2	Australia	1971	13	Finlandia	1969	24	Noruega	1961
3	Austria	1961	14	Francia	1961	25	Nueva Zelanda	1973
4	Bélgica	1961	15	Grecia	1961	26	Países Bajos	1961
5	Canadá	1961	16	Hungría	1996	27	Polonia	1996
6	Chile	2010	17	Irlanda	1961	28	Portugal	1961
7	Corea	1996	18	Islandia	1961	29	Reino Unido	1961
8	Dinamarca	1961	19	Israel	2010	30	República Checa	1995
9	España	1961	20	Italia	1961	31	República Eslovaca	2000
10	Estados Unidos	1961	21	Japón	1964	32	Suecia	1961
11	Eslovenia	2010	22	Luxemburgo	1961	33	Suiza	1961
						34	Turquía	1961
Proceso de adhesión							Año de solicitud	
1	Rusia					2007		
2	Letonia					2013		
3	Colombia					2013		

Fuente: Elaboración con datos tomados de la página del Ministerio de Asuntos exteriores y de Cooperación del gobierno de España y de la OCDE.