

TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LAS OPERACIONES
DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN COLOMBIA

Alumno

Javier Zúñiga Velasco

UNIVERSIDAD DE MANIZALES
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
MANIZALES
2021

TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LAS OPERACIONES
DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN COLOMBIA

Alumno

Javier Zúñiga Velasco

TESIS PRESENTADA PARA OBTENER EL TÍTULO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN
UNIVERSIDAD DE MANIZALES, MANIZALES-COLOMBIA

ASESOR:
M. Sc. JULIAN ANDRES GOMEZ SANCHEZ

UNIVERSIDAD DE MANIZALES
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
MANIZALES
2021

Contenido

Lista de tablas.....	5
Lista de Ilustraciones	5
Introducción.....	9
CAPITULO 1. ASPECTOS GENERALES.....	12
1.1. Planteamiento del problema	12
1.1.1. Pregunta problema	15
1.2. Objetivos.....	15
1.2.1. Objetivo general.....	15
1.2.2. Objetivos específicos.....	15
1.3. Justificación	16
CAPITULO 2: ASPECTOS METODOLÓGICOS	17
2.1. Diseño de la investigación.....	17
2.2. Tipo de estudio	17
2.3. Técnicas e instrumentos de recolección de datos	18
2.4. Tratamiento y análisis de información.....	18
CAPITULO 3: ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO.....	19
3.1. Antecedentes	19
3.2. Marco teórico	24
3.2.1. Comercio electrónico en Colombia	24
3.2.2. Regulación del impuesto de industria y comercio en Colombia	31
3.2.3. Principio de territorialidad en materia de impuestos.....	35

CAPITULO 4: Resultados de la Investigación	41
4.1. Evolución de la tributación del impuesto de industria y comercio hasta la aparición del comercio electrónico en Colombia	44
4.2. Principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio aplicado en el comercio electrónico y sus nuevas disposiciones a partir de la ley 1819 de 2016.....	50
4.3. Posibles vacíos en la aplicación del principio de territorialidad del comercio electrónico en Colombia	60
CAPITULO 5: Conclusiones y recomendaciones	64
5.1. Conclusiones	64

Lista de tablas

Tabla 1: Elementos subjetivos y objetivos del comercio electrónico.....	27
Tabla 2: Tipos de productos que se compran por medio del comercio electrónico	30
Tabla 3: Marco normativo impuesto de industria y comercio	35
Tabla 4: Normas aplicables a la autonomía Municipal	40
Tabla 5:Actividades comerciales electrónicas	43
Tabla 6: Elementos esenciales del impuesto de industria y comercio	46
Tabla 7: Principio de territorialidad Jurisprudencia Vs. Ley	60

Lista de Ilustraciones

Ilustración 1: Conflicto normativo	63
--	----

Resumen

El objetivo de este trabajo deriva de la problemática que trae consigo la realización de actividades por medio del comercio electrónico y su relación con la tributación territorial, planteándose la dificultad de interpretación y aplicación como fenómeno global, por lo cual, se aspira proponer soluciones generalizadas.

Por lo tanto, la investigación consistió en determinar los conflictos de territorialidad del impuesto de industria y comercio, en las operaciones de comercio electrónico a partir de la expedición de la ley 1819 de 2016, identificando desde el principio de territorialidad la implicación al impuesto de industria y comercio como tributo de vital importancia para las rentas municipales, buscando el entendimiento de las normas nacionales como pilar de la tributación desde donde se sientan las bases de los elementos del tributo para luego ser administrados y adecuados desde la órbita de las autoridades locales en aplicación de la autonomía territorial.

Siendo la presente investigación descriptiva debido a que esta permite que se pueda identificar las características de la problemática planteada y se determinan los elementos conceptuales más importantes.

Se aplicaron técnicas e instrumentos de recolección como la revisión bibliográfica y análisis jurisprudencial tanto del Consejo de Estado como la Corte Constitucional, respecto a la regulación del comercio electrónico y el impuesto de Industria y Comercio, enfocado en obtener información acerca de la forma en que diferentes municipios en Colombia regulan el comercio electrónico, las soluciones a los principales obstáculos y los resultados de ello en el contexto social.

Desde el plano internacional, se trae a colación la investigación desarrollada por Gildemeister quien se encargó de analizar la revolución que ha causado el comercio electrónico en la tributación.

Sin embargo, con la aparición del comercio en Internet, este principio ha perdido vigencia en la medida en que hoy es complejo determinar el lugar geográfico desde el cual se realizan transacciones vía Internet, teniendo en consideración que en dichas transacciones intervienen incluso más de un Estado.

Palabras claves: Impuesto de Industria y comercio, Comercio electrónico, Principio de territorialidad, Conflicto normativo.

ABSTRACT

The objective of this work derives from the problems that carry out activities through electronic commerce and its relationship with territorial taxation, considering the difficulty of interpretation and application as a global phenomenon, therefore, it is intended to propose generalized solutions.

Therefore, the investigation consisted of determining the territoriality conflicts of the industry and commerce tax, in electronic commerce operations from the issuance of Law 1819 of 2016, identifying from the territoriality principle the implication of the industry tax. and commerce as a tax of vital importance for municipal revenues, seeking the understanding of national regulations as a pillar of taxation from which the bases of the elements of the tax are laid to later be administered and adequate from the orbit of the local authorities in application. of territorial autonomy.

The present investigation being descriptive because it allows the characteristics of the problem raised to be identified and the most important conceptual elements are determined.

Collection techniques and instruments were applied such as the bibliographic review and jurisprudential analysis of both the State Council and the Constitutional Court, regarding the

regulation of electronic commerce and the Industry and Commerce tax, focused on obtaining information about the way in which different Municipalities in Colombia regulate electronic commerce, the solutions to the main obstacles and the results of it in the social context.

From the international level, the research developed by Gildemeister is brought up, who was in charge of analyzing the revolution that electronic commerce has caused in taxation.

However, with the appearance of Internet commerce, this principle has lost its validity to the extent that today it is complex to determine the geographical place from which transactions are carried out via the Internet, taking into account that more than one State intervenes in these transactions.

Keywords: Industry and Commerce Tax, Electronic Commerce, Territoriality Principle, Regulatory Conflict.

Introducción

En el actual trabajo se pretende realizar la descripción normativa del impuesto de industria y comercio, relacionándola con diferentes modelos de negocios que se derivan del comercio electrónico y sus desafíos para la aplicación normativa en el mercado actual, haciendo uso del concepto de comercio electrónico, sus primordiales características y la importancia que le asiste en el desarrollo de la regulación correspondiente a la tributación de los entes municipales, junto con los desafíos que ello conlleva en una cambiante economía.

Considerando abordar el estudio del marco normativo del impuesto de industria y comercio como fuente de financiación de recursos estatales, se observaran los diferentes cambios derivados de la evolución de los contribuyentes motivado por los medios de comercialización y la globalización entre otros, ocasionando incertidumbre en la aplicación de las normas tributarias tanto del orden nacional como municipal, cuestionándose la interpretación y aplicación de las normas en un marco de legitimidad de los entes territoriales para no derivar en actos contrarios a la ley generando una posible doble tributación o inseguridad jurídica.

Se hace necesario, para comprender el entorno legal que rodea el impuesto de industria y comercio, estudiarlo en su extensión normativa y sujeción a las normas nacionales tal como se prevé constitucionalmente, atemperando el análisis en su relación con el principio de territorialidad y las actividades ejecutadas por medio del comercio electrónico.

En consideración a lo anotado, el estudio tratará sobre una revisión normativa del impuesto territorial de industria y comercio, plasmando información de diferentes autores que en sus estudios han valorado su origen y el conflicto del impuesto al momento de aplicar la territorialidad por parte de los sujetos pasivos y la interpretación dada por las autoridades municipales.

Es innegable que dada la diversidad de estatutos de rentas municipales emitidos gracias a la autonomía de las entidades territoriales, se motive la generación de discrepancias entre los contribuyentes y los entes recaudadores al momento de cumplir con las obligaciones fiscales, por faltar suficiente claridad al determinar el sujeto pasivo y donde entenderse obligado a tributar cuando se ejercen actividades económicas mediadas por herramientas de la economía digital como el comercio electrónico, presentando conflictos derivados de la normatividad, por insuficiente o confusa, ocasionando doble tributación o aumento de la evasión.

Según la problemática por analizar, se identificará con el presente estudio diferentes situaciones que rodean el impuesto de industria y comercio desde la visión que otorga la Ley 14 de 1983 y la vigencia de la Ley 1819 de 2016, confrontando la norma nacional con las normatividades municipales que por medio de sus códigos de rentas actualmente han expedido, se tomarán como modelos las reglamentaciones realizadas por parte de los Concejos Municipales de Medellín y Cali, con el fin de determinar si estos se atemperan con el ordenamiento nacional o se han alejado aportando herramientas jurídicas pertinentes para ser replicadas en otros municipios o se han tornado contrarias a la legalidad y por tanto no ser objeto de un modelo a seguir.

Así mismo con el contexto anteriormente relatado se necesita revisar los efectos de la aplicación normativa del impuesto en relación con el comercio electrónico y si la interpretación al momento de identificar si el principio de territorialidad es adecuadamente identificable o por el contrario deriva en equívocos y contradicciones en su aplicación.

La Corte Constitucional examinó el literal c del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, concluyendo que no se trasgredió ningún principio y que dicha norma que materializa el principio de territorialidad se ajusta a los principios de justicia y equidad tributaria, pero no por esto el aplicar la norma demandada permitirá a los contribuyentes contar con claridad sobre su

adecuada interpretación, ya que si bien se tributara en el municipio desde el cual se despache la mercancía, esta es una condición muy amplia y su aplicación para los municipios que se permitan recaudar sobre sus contribuyentes que ejecuten sus actividades por medios electrónicos aumentará la complejidad para generar seguridad jurídica en dichos contribuyentes al considerar si deben o no cumplir la carga impositiva en un determinado ente territorial.

Así pues, cabe mencionar, que el desarrollo legislativo aplicado hoy día para la territorialidad del impuesto de industria y comercio no se ajusta a la realización de las actividades comerciales por medios electrónicos, ni las herramientas jurídicas y tecnológicas de las entidades territoriales son efectivas para realizar el recaudo con una adecuada eficiencia tributaria, dejando a interpretaciones la aplicación normativa y su cumplimiento no es pacífico por parte de los contribuyentes.

Se logra concluir qué al determinar los conflictos de territorialidad del impuesto de industria y comercio, en las operaciones de comercio electrónico a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, resulto complejo para el legislador, determinar el lugar del perfeccionamiento del contrato, cuando las partes contratantes se pueden encontrar en lugares geográficamente diferentes. ya que al adecuar el caso de actividades ejecutadas por medio del comercio electrónico se están generando interpretaciones, bien para terminar en doble tributación o reducir el recaudo tributario.

CAPITULO 1. ASPECTOS GENERALES

1.1. Planteamiento del problema

En la actualidad, las nuevas tecnologías de la información y la comunicación han incidido de forma significativa en la cotidianidad de las personas, creándose así modificaciones en los ámbitos personales y comerciales. En ese sentido, el comercio electrónico se erige como uno de los campos de mayor desarrollo y crecimiento en la época actual y con una clara tendencia a generalizarse como conducta habitual y ordinaria en la sociedad.

Es este avance vertiginoso el que hace que la Internet se convierta prácticamente en un mercado sin fronteras, situación que exige cada vez más regulación legal que se adapte a los desafíos de las nuevas condiciones que dicha red impone, especialmente en el ámbito tributario (Ruíz, 2015).

En el caso de Colombia, la regulación legal tecnológica se inicia con la expedición de la Ley 527 de (1999) emitida por el Congreso de la República, que evidencia la disposición del marco jurídico colombiano sobre el diseño y reglamentación del acceso y uso de los mensajes de datos del comercio electrónico y de las firmas digitales, por lo cual se determinan entidades de certificación y otras disposiciones. Así, a nivel latinoamericano Colombia se ubicó como un pionero en el establecimiento de un marco jurídico para brindar seguridad al comercio electrónico y lo que ello implica.

Posteriormente, ya en materia tributaria, con el artículo 91 de Ley 633 de (2000) emitida por el Congreso de la República, se mencionan las normas donde se integra una regulación de las actividades que se llevan a cabo en internet. Empero, gran parte de la problemática consiste en que menciona únicamente un artículo que hace referencia a que las empresas que ejecuten actividades en internet se encuentren inscritas en Cámara de Comercio.

En la actualidad, autores como Barrios (2012) han reconocido que a pesar de presentarse un avance tecnológico en lo que respecta al comercio electrónico, el país ha tenido dificultades prácticas en su aplicación tributaria, ello por lo vertiginoso de los cambios de las tecnologías de la información y la comunicación, y al mismo tiempo por la lentitud del legislador al momento de expedir normas que regulen la tributación del comercio electrónico.

Lo anterior, se presenta fundamentalmente en la regulación de impuestos nacionales y en especial, los impuestos de naturaleza territorial en los cuales en algunos de los casos ni siquiera se tienen principios básicos que conlleven a la uniformidad en los requisitos y procedimientos para implementar y aplicar tales tributos.

Esta situación es especialmente sensible en el impuesto de industria y comercio, que en Colombia tiene naturaleza municipal, con una regulación que data de 1983 y en la cual, es evidente que no se contempla el desarrollo del comercio electrónico, siendo con algunos cambios legislativos y posturas de orden jurisprudencial que se han intentado regular los diversos elementos que lo componen en aplicación de dicha actividad comercial mediada por tecnologías, sin que se tenga en la actualidad un compendio normativo claro que permita arrojar luces sobre el tratamiento fiscal idóneo en las situaciones que plantee este tipo de actividades.

Esto hace necesario el análisis de las reglas creadas por el legislador para ser aplicadas por las entidades municipales, dentro de su potestad tributaria y autonomía en la aplicación de los presupuestos del impuesto de industria y comercio, cuando la actividad que se ejecuta está enmarcada por actos de comercio electrónico, situación que tiene que estar acompañada también de un análisis jurisprudencial sobre la aplicación territorial de este tributo dentro del comercio electrónico.

En este orden de ideas, el literal C del numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de (2016) ha establecido lo relativo a la territorialidad del impuesto de industria y comercio, afirmando que, en la actividad comercial, las ventas directas al consumidor por medio de correos, catálogos, compras en línea y tele ventas electrónicas, deben ser gravadas tributariamente en el municipio en el cual se realice el despacho de la mercancía.

Lo anterior, crea una problemático debido a que no necesariamente corresponde al directo domicilio del comerciante ni del comprador, puesto que el lugar de despacho puede ser en un lugar diferente a los domicilios de las partes intervinientes del comercio electrónico, toda vez que en muchos casos se recurren a mandatarios o plataformas digitales donde no hay un control eficiente del lugar de despacho.

1.1.1. Pregunta problema

¿Cuáles son los conflictos de territorialidad generados con el impuesto de industria y comercio, en las operaciones de comercio electrónico a partir de la expedición de la ley 1819 de 2016?

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo general

- Determinar los conflictos de territorialidad del impuesto de industria y comercio, en las operaciones de comercio electrónico a partir de la expedición de la ley 1819 de 2016.

1.2.2. Objetivos específicos

- Describir la evolución de la tributación del impuesto de industria y comercio, hasta la aparición del comercio electrónico en Colombia.
- Analizar el principio territorialidad del impuesto de industria y comercio aplicado en el comercio electrónico, su normatividad anterior y nuevas disposiciones a partir de la ley 1819 de 2016.
- Establecer los posibles vacíos en la aplicación del principio de territorialidad del comercio electrónico en Colombia.

1.3. Justificación

La importancia de la presente investigación consiste en que remite su objeto de estudio al Comercio Electrónico, el cual es un tema que ha ido incrementando su relevancia en los últimos años en diversos mercados, motivo por el cual, actualmente, las empresas han elegido fortalecer este ámbito por los diversos beneficios, especialmente por la sencillez del proceso de obtención de un servicio o bien que presta el consumidor.

De esta forma, es un fenómeno que encuentra vinculación global implicando la adaptación de los mercados para poder facilitar y volver eficaces los procesos de compra y, por ende, uno de los puntos elementales dentro del proceso consiste en otorgar la seguridad de las transacciones electrónicas.

Así, la importancia del presente trabajo a nivel teórico consiste en que brinda a futuras investigaciones, información relevante sobre los principales obstáculos presentes en el desarrollo del comercio electrónico, relativo a la aplicación de la normativa tributaria actual, en especial la territorial, campo sobre el que existe muy poca información en el mercado y sobre la cual, cada empresa intenta dar soluciones, generando riesgos económicos para los contribuyentes.

Por último, su utilidad reside en determinar la forma en que los obstáculos actuales se presentan en materia tributaria cuando se están desarrollando actividades por medio del comercio electrónico y la forma en que se pueden solucionar las diversas problemáticas de la territorialidad aplicada al impuesto de industria y comercio.

CAPITULO 2: ASPECTOS METODOLÓGICOS

2.1. Diseño de la investigación

La investigación tiene un enfoque multidisciplinar jurídico y tributario, que, según Agudelo, León y Prieto (2015) otorga conocimiento en el respectivo tema y desde diversos objetivos, por lo tanto, obtiene información independientemente de las relaciones con otros temas desde una perspectiva jurídica para analizar la ley y su estructura política, con su referente impacto en el ámbito social.

Por consiguiente, el diseño posibilita abordar el tema jurídico, especialmente, el análisis de la regularización en el entorno comercial junto con el impacto de ello en el contexto social, debido a que ciertamente, dentro del entorno digital se llevan a cabo muchas actividades humanas. En este orden de ideas, busca denotar los principales obstáculos, de forma clara y concisa, que se manifiestan en la implementación del impuesto de Industria y Comercio en su aplicación en las actividades de comercio electrónico y las posibles salidas a las dificultades que se analizan.

2.2. Tipo de estudio

La presente investigación es descriptiva debido a que esta permite que se pueda identificar las características de la problemática planteada y se determinan los elementos conceptuales más importantes. En este sentido, posibilita la comprensión de los principales obstáculos, sus posibles orígenes y soluciones.

Para Barnet, Arbonés, Pérez y Guerra (2017) es un método que versa sobre la recopilación de información que presenta como ventaja principal, la obtención de datos variados que otorgan una comprensión holística, partiendo de un entorno natural y permitiendo la toma de decisiones.

2.3. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Las técnicas e instrumento de recolección de datos que son implementadas en la investigación son la revisión bibliográfica y análisis de la jurisprudencia colombiana respecto a la regulación del comercio electrónico y el impuesto de Industria y Comercio, lo cual posibilita una aproximación teórica sobre el tema en cuestión; como también, una aproximación a los diversos factores que pueden injerir en el tema de la regulación del comercio electrónico.

2.4. Tratamiento y análisis de información

El análisis de la revisión bibliográfica de fuentes primarias, secundarias y terciarias se realiza por medio de una rejilla de revisión la cual se enfoca en obtener información acerca de la forma en que diferentes municipios en Colombia regulan el comercio electrónico, las soluciones a los principales obstáculos y los resultados de ello en el contexto social, como también los aspectos más relevantes del comercio electrónico.

Por lo tanto, la información se clasifica en fuentes primarias, secundarias y terciarias entre los cuales se identificarán como primarias los documentos económicos, tributarios y legales de Colombia. Respecto a las fuentes secundarias se determinan los postulados teóricos que constituyen la tesis central del tema y del problema propuesto.

CAPITULO 3: ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO

3.1. Antecedentes

Durante la revisión de literatura respecto al problema de investigación que se pretende abordar en el presente trabajo, se encontraron algunos avances teóricos importantes que ayudan a comprender mejor la problemática planteada y generan luces respecto a las posibles soluciones.

Uno de los documentos revisados da cuenta de las “Implicaciones del Comercio Electrónico en el ámbito jurídico” (Buriticá & Buriticá, 2001), el cual planteó que la problemática sobre los impuestos y la dificultad de su implementación es un fenómeno global, motivo por el cual, se debe propender por una solución generalizada. Por lo tanto, el objetivo de la investigación consistió en identificar los principios fundamentales para mejorar el entendimiento y comprensión sobre los lineamientos tributarios latentes en Colombia.

La metodología implementada integra una revisión conceptual y propone un análisis sobre el funcionamiento del comercio electrónico con sus respectivos lineamientos e impuestos. Posteriormente, se lleva a cabo una comparación de legislación con Estados Unidos, Reino Unido y Australia.

Los principales resultados indican que en Estados Unidos existe una ley de impuestos, en Reino Unido se tiene un marco legal acerca del comercio electrónico junto con una ley de impuestos en internet y, por último, en Australia se encuentra la creación de un marco regulatorio para la seguridad jurídica de los contratos electrónicos (Buriticá & Buriticá, 2001, p. 113,114).

En suma, se tiene que las modificaciones que se presentan en el entorno tecnológico inciden en el campo jurídico por lo que a nivel mundial se ha propendido por indagar acerca de

formas dinámicas de ejecutar operaciones comerciales, entre estas se destaca la Comisión de las Naciones Unidas que ha desarrollado una ley de modelo de comercio electrónico.

Sin embargo, para el correcto funcionamiento de esta se requiere de uniformidad en los criterios de los diversos países. Cabe destacar que este lineamiento conllevó a que Colombia estableciera un fundamento jurídico a las transacciones comerciales (Buriticá & Buriticá, 2001).

Desde el plano internacional, se trae a colación la investigación desarrollada por Gildemeister (2016, p. 58) quien se encargó de analizar la revolución que ha causado el comercio electrónico en la tributación, para lo que tuvo en cuenta que el principio de territorialidad ha sido, desde Egipto hasta nuestros días, el criterio más utilizado para solucionar la problemática de tipo espacial en la aplicación de la ley tributaria. Sin embargo, con la aparición del comercio en Internet, este principio ha perdido vigencia en la medida en que hoy es casi imposible determinar el lugar geográfico desde el cual se realizan transacciones vía Internet, sobre todo si tenemos en consideración que en dichas transacciones intervienen más de un Estado.

Así, (Gildemeister, 2016) realiza un interesante recorrido histórico acerca de la aplicación del principio de territorialidad, para luego centrarse en los problemas tributarios que acarrea la contratación electrónica, concluyendo que es necesario idear un nuevo sistema de imputación tributaria que desplace a la territorialidad para dar cabida a otros mecanismos de imputación.

Por su parte, Vallejo (2011) ha desarrollado una investigación sobre los problemas de territorialidad y doble tributación en el impuesto de industria y comercio en la actividad transportadora, para lo que consideró pertinente aclarar que el impuesto de industria y comercio se erige como un tributo de carácter territorial que recae sobre las actividades de servicios que se realizan de forma directa o indirecta dentro de un territorio municipal, utilizando

para ello como base gravable todos los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior al pago del tributo.

Por consiguiente, el autor en mención tuvo en cuenta que la actividad transportadora como actividad sujeta, se cataloga como un conjunto de actividades u operaciones que posibilitan el traslado de personas o cosas de un lugar a otro, lo que conlleva a que el tributo en muchas ocasiones se ejecute en más de un municipio.

Por ello, dentro de esta investigación se estimó a manera de conclusión que la autonomía territorial en materia impositiva tiene su límite en la Constitución y la ley, en virtud del cual solo resulta posible gravar las actividades realizadas en la respectiva jurisdicción municipal por la empresa y el propietario del vehículo, teniendo como base los ingresos propios y estando vedado gravar el mismo hecho económico más de una vez (Vallejo, 2011, p. 93).

De igual forma, (Quiñones), realizó una investigación sobre los conflictos en la determinación del impuesto de industria y comercio, considerando que la principal falencia de las normas vigentes en Colombia consiste en no determinar dónde se entiende realizada la actividad gravada, puesto que la simple referencia a la “realización” ha sido insuficiente dando origen a debates entre los contribuyentes y municipios (2017, p. 152).

Siendo así, para superar la incertidumbre, cada concejo municipal ha utilizado distintos criterios, de manera similar a los empleados para resolver los conflictos de doble tributación internacional, a saber: residencia, establecimiento permanente, fuente de los ingresos y suscripción de los contratos; criterios que colisionan con los empleados en otras jurisdicciones, con lo cual se presenta la indeseable doble tributación puesto que varias autoridades municipales exigen el tributo cuantificándolo sobre los ingresos del mismo contribuyente (Quiñones, 2017).

Ríos (2019), ha realizado una investigación sobre el poder impositivo territorial en el aspecto espacial del impuesto de industria y comercio de la ciudad de Medellín, confrontando la normatividad municipal con lo presupuestado en la Ley 1819 de 2016, teniendo para ello una mirada constitucional por medio del análisis de ponderación para valorar la legalidad de la norma municipal.

Así, el autor sostuvo que el aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio y en general el de los impuestos locales, ha generado problemas en su aplicación, a partir de los vacíos legales existentes frente a la coordinación de las potestades impositivas de entidades territoriales y la Nación, lo que conlleva a que sea sumamente necesario, a su juicio, la realización de un análisis sobre las reglas de territorialidad que rigen estas actividades y que ha sido creada tanto por el Congreso de la República como por el Concejo de Medellín, puesto que así colisionan los principios de rango constitucional y la autonomía territorial (Ríos, 2019).

Por lo anterior, por medio del análisis de ponderación, frente al aspecto espacial de los tributos territoriales, se puede concluir que deberá ser un elemento reservado al legislador, dada su trascendencia y conexión con principios, como la equidad, la igualdad, la unidad, la confianza legítima, entre otros, los cuales dan coherencia al ordenamiento jurídico (Ríos, 2019, p. 111).

Por su parte, Villate, Saldaña y Logreira llevan a cabo un proyecto de grado titulado “Obstáculos que presenta el Comercio Electrónico en Colombia” (2019) que aborda la problemática y los aspectos que se encuentran vinculado con las redes, páginas web, internet y aplicaciones que posibilitan la obtención de un bien o un servicio.

De esta forma, analiza el marco de implementación del mercado electrónico para que otorgue seguridad a los clientes y comerciantes, por lo cual, se integran los derechos a los

consumidores, y el ordenamiento jurídico sobre la reglamentación necesaria para el comercio seguro: protección de datos y garantía del servicio o bien adquirido.

La metodología consta de un enfoque disciplinar jurídico de tipo descriptivo que se enfoca en la recolección de información y observación, para lo cual se establece una unidad de análisis y se determina la población objeto de estudio que, posteriormente se describe de forma precisa.

Los resultados fueron, que en Colombia existen norma especiales y generales que regulan el comercio electrónico, dictaminando la protección del consumidor y los principales obstáculos: bajo apoyo financiero en los proyectos tecnológicos, ausencia de capacitación sobre el comercio electrónico y una barrera latente en los comerciales sobre la factura electrónica.

En suma, en Colombia se deben crear instrumentos, medidas y lineamientos que se encuentren a nivel jurisprudencial y doctrinal para que se vele de forma mancomunada por la seguridad jurídica de los sujetos activos y pasivos, se debe llevar a cabo una reforma normativa en el comercio electrónico acerca de los cobros que se le aplican a los micro pagos, para promover el comercio electrónico y emprender políticas educativas para que se incremente los recursos humanos que brinden soporte en dicha materia (Villate, Saldaña, & Logreira, 2019, p. 68).

En este orden de ideas, Vásquez y Valencia en su trabajo de grado “Límites de la normatividad en materia de comercio electrónico en Colombia” (2019, p. 28) abordan el desarrollo paulatino que se ha presentado en Colombia en la legislación del comercio electrónico. El objetivo general de la investigación consiste en determinar los límites de la normatividad en materia del comercio electrónico en Colombia, analizando los portales de comercio electrónico y portales de contacto.

La metodología implementada aborda un análisis de la doctrina, la normativa, y estudios de caso que posibiliten reconocer el desarrollo de las categorías de comercio electrónico prevalente en Colombia, a saber: *Business to Costumer*. También se desarrolla un repaso de la protección de los consumidores latente en la Ley 1480 de (2011), reversión de pago en transacciones virtuales y las acciones que pueden ejercer los consumidores. Sumado a esto, se investiga sobre el tratamiento que ha dado Chile al comercio electrónico.

Los resultados informan que en Chile la ley No. 19,496 planteó una protección especial a los consumidores a raíz del inexistente vínculo entre las partes, por lo que se establece que existe un reconocimiento especial al desarrollo de los derechos de los consumidores.

En suma, Vásquez y Valencia (2019, p. 87) sostienen que, aunque la Superintendencia de Industria y Comercio ha intentado ser más flexible en la ampliación del marco de protección a los consumidores, esta se ha manifestado por medio de la ampliación de métodos de satisfacción, pero las problemáticas son todavía mayores, derivado de una constante evolución frente a los diversos cambios tecnológicos.

3.2. Marco teórico

Los presupuestos que se desarrollaran en el marco teórico para el presente escrito, se relacionan concretamente en las definiciones del comercio electrónico, su reglamentación en Colombia, haciendo una relación de las diferentes formas por medio de las cuales se realiza la actividad, las normas que rigen el impuesto de industria y comercio y las diferentes formas en las cuales se está apreciando en el ordenamiento jurídico colombiano la aplicación del principio de territorialidad en las actividades de comercio electrónico.

3.2.1. Comercio electrónico en Colombia

El comercio electrónico tiene sus inicios a principios del siglo XX, específicamente en el año 1920 en Estados Unidos, país en el cual iniciaron las ventas por catálogo, siendo un

novedoso sistema de distribución que causó una revolución en el comercio mundial. Cabe destacar que esto se toma como el inicio del comercio electrónico, siendo por primera vez realizadas las ventas sin que el comprador antes hubiese visto el producto.

Las ventas por catálogo en los años veinte funcionaba por medio de fotos ilustrativas del producto, teniendo como gran ventaja que el vendedor podría ofrecer sus productos y realizar sus ventas en zonas rurales o periféricas de difícil acceso (Oundjian, 2002).

Seguidamente en los años sesenta, se inventó en Estados Unidos una importante manera de realizar cambios de datos electrónicos, lo que en la historia del comercio electrónico tal y como se conoce hoy día inicia cuando *Electronic Data Interchange*, crea el intercambio electrónico de datos (EDI por sus siglas en inglés) permitiendo a las empresas la realización de transacciones electrónicas y el intercambio de información comercial.

En la década de los setenta aparecen las primeras computadoras por medio de las cuales se realizaban transacciones comerciales, pero no fue sino hasta los años ochenta donde las famosas televentas iniciaron la comercialización de productos con mayor realismo, toda vez que podían ser resaltados sus atributos y características más importantes. Este tipo de ventas se realizó de forma directa utilizando llamadas telefónicas y pagos que se realizaban por medio de tarjetas de crédito.

Luego, en los años ochenta, se creó la web entendida como WWW diminutivo de “*word wide web*”, la cual corresponde a un sistema de gestión de información para transmitir datos por medio de la internet, pero no fue sino hasta la década de los noventa donde el comercio electrónico por medio de ordenadores y la internet, empezó a generar réditos económicos, conllevando a que desde ese momento se iniciara con una evolución de esta línea comercial que se ampliaría en el mundo hasta la actualidad.

El comercio electrónico se ha constituido como un concepto moderno en las relaciones interpersonales de los seres humanos, puesto que, como se ha evidenciado, herramientas como el internet han procurado desarrollar actividades comunes de una forma más simple y ágil. Por ello, no es desconocido que en las relaciones comerciales instauradas por medio de la red se celebren contratos de compra y venta de forma electrónica, utilizando esta figura jurídica para acceder a bienes y servicios como:

- ✓ Tiquetes aéreos
- ✓ Productos textiles
- ✓ Zapatos
- ✓ Electrodomésticos
- ✓ Bienes electrónicos
- ✓ Otros (Buriticá & Buriticá, 2001)

Conceptualizar el termino, comercio electrónico o *e-commerce*, apoyado en la instancia gubernamental colombiana, desde lo expuesto por la Comisión Reguladora de Comunicaciones, la cual indica que el comercio electrónico, también conocido como *e-commerce* (*electronic commerce* en inglés), es la actividad comercial que consiste en la compra y venta de productos, o de servicios, utilizando medios electrónicos, principalmente Internet y otras redes de datos (Higuerey, 2019)

Siendo así, se ha encontrado que el comercio electrónico esta caracterizado de forma principal por las operaciones que se realizan por medio de la utilización de mensajes de datos, no presentando mayor incidencia el lugar en el cual se encuentren las partes o los intermediarios.

De acuerdo con lo anterior, autores como García (2019) han afirmado que el comercio electrónico se ha erigido como una vía expedita para poder materializar cualquier negocio

jurídico a nivel mundial, así como también permite al mismo tiempo, prescindir de formalidades necesarias para la celebración de contratos o negocios tradicionales de compra y venta de productos, bienes y servicios.

Sin embargo, el comercio electrónico cuenta con una estructura fundamental que se encuentra compuesta por elementos tanto objetivos como por elementos subjetivos, a saber:

Tabla 1.

Elementos subjetivos y objetivos del comercio electrónico

Elementos objetivos	Elementos subjetivos
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Mensajes de datos o archivo electrónico ✓ Norma técnica de estructuración ✓ Firma electrónica ✓ Firma digital ✓ Sistema de información ✓ Redes e interconexión de redes ✓ Intercambio electrónico de datos 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ El indiciador o asignatario del mensaje de datos ✓ El destinatario o receptor del mensaje de datos. ✓ Los intermediarios ✓ Las entidades de certificación.

Fuente: elaboración propia a partir de (Guio, 2016)

A continuación, se indican los elementos plasmados en la tabla, para dar significado a cada uno de ellos.

Los mensajes de datos o archivos electrónicos han sido definidos por la Ley 527 de 1999 como aquella información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos, internet, el correo electrónico, el telegrama, el telex o el telefax.

Las normas técnicas de estructuración son aquellas que fijan los parámetros y bases elementales para que se desarrolle una estructura o actividad, plasmando para ello los principios y lineamientos necesarios que posibiliten el desarrollo de una actividad.

Para Solórzano (2020), la firma electrónica es aquella que puede ser un código, contraseña, dato biométrico o una clave pictográfica, por lo que en sí al final es un mecanismo de firma que se pone sobre un documento. La autora mencionada ha destacado que el problema de utilizar esta firma es que, en caso de presentarse una controversia legal, habría que entrar a demostrar, con ayuda de un perito experto, la autenticidad, confiabilidad y propiedad, que la persona que firmó el documento sí es quien dice ser y que el contenido no fue alterado.

Igualmente, se tiene en cuenta que la firma digital se ha definido como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos, y que utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje, permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación (Ley 527, 1999).

Por otra parte, los sistemas de información han sido definidos por Chen (2020) como un conjunto de datos que interactúan entre sí teniendo un fin en común. Así, “en informática, los sistemas de información ayudan a administrar, recolectar, recuperar, procesar, almacenar y distribuir información relevante para los procesos fundamentales y las particularidades de cada organización”.

El último de los elementos subjetivos, es decir el intercambio electrónico de datos (EDI), ha sido igualmente definido como aquella tecnología que se encarga de que la comunicación documental entre dos empresas sea bajo un formato electrónico estándar, sustituyendo el papel como en el caso de las facturas. Generalmente, las empresas mayoristas B2B y las del

sector de producción son las que hacen uso de este sistema reduciendo tiempo y dinero en el manejo de información.

En lo que respecta a los elementos objetivos, se encuentra que el indicador o asignatario es aquel extremo del comercio electrónico que inicia o envía el mensaje de datos a un destinatario o receptor del mensaje de datos, que es quien recibe el mensaje.

Finalmente, el último de los elementos objetivos, a saber, las entidades de certificación, se han definido como aquellas personas jurídicas que, autorizadas conforme a la Ley, están facultadas para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en firmas digitales (Ley 527, 1999).

De esta forma, se ha encontrado que la internet y la aparición de la web se ha convertido en uno de los grandes acompañantes de la vida cotidiana de los colombianos, conllevando a que gran parte de las personas naveguen en la red de forma diaria, ya sea realizando dicha actividad a través de sus teléfonos móviles, en su hogar o domicilio, o en los sitios de trabajo por medio de computadoras.

Esta situación, ha conllevado a que los negocios en Colombia se encuentren cada vez más interesados en realizar sus operaciones comerciales por medio de la red. Según la firma BlackSip, Colombia ocupa el cuarto lugar en Latinoamérica en la mayor cantidad de ventas virtuales, siendo sólo superados por países como Brasil, México y Argentina.

Cabe destacar que para el año 2018 las ventas por medio del comercio electrónico de las empresas colombianas ascendieron a un total de US \$6.000 millones, siendo por tanto el país con mayor crecimiento registrado en los últimos años y presentando así las mayores

perspectivas de la región, por lo que así se puede presentar un incremento del 20% para el año 2021 (Revista Dinero, 2019).

Igualmente se trae a colación las siguientes cifras que dan a conocer los porcentajes de productos, bienes y servicios que los colombianos han venido consumiendo por medio del comercio electrónico:

Tabla 2.

Tipos de productos que se compran por medio del comercio electrónico

Tipo de producto comprado en línea	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Productos físicos	38%	38%	38%	40%	63%	65%	66%
Productos físicos y descargables	12%	14%	23%	25%	28%	30%	33%
Productos descargables	6%	6%	7%	8%	9%	5%	10%

Fuente: Elaboración propia a partir de (García, 2019)

De esta forma, se ha evidenciado que los tipos de productos anteriormente enunciados se encuentran divididos o clasificados en tres categorías fundamentales, siendo estas: la moda con un 35% del consumo total; los viajes con un 30% y por últimos los bienes electrónicos y tecnológicos con un 28% (García, 2019).

Para acceder a los bienes y servicios ofrecidos por el comercio electrónico en Colombia, los consumidores han recurrido especialmente a los pagos por medio de tarjetas de crédito, por lo que este medio de pago acapara un total del 67% de las cancelaciones, mientras que las tarjetas debito constituyen un total del 39%, los pagos contra entrega con efectivo un total del 27% y Paypal que es una billetera virtual utilizada para realizar pagos a través de Internet un total del 21% (García, 2019)

Considerando el auge que presenta la comercialización por medios electrónicos derivado esto de la globalización del mercado, a lo cual no es ajena Colombia, se torna importante

analizar de qué manera se está viendo influenciado el comercio al utilizar los consumidores otros medios no tradicionales para adquirir bienes y servicios.

Repercutiendo estas nuevas formas de comercialización en la modernización de los comerciantes y sus relaciones, haciendo que la tributación también deba actualizar sus modelos para determinar los elementos del tributo, siendo para el presente trabajo, importante determinar si las normas con las cuales cuentan las autoridades locales permiten tanto a la autoridad como a los contribuyentes determinar los elementos del tributo de una manera clara o se presentan diferencias de criterio e interpretación, asumiendo que las normas deben haber sufrido actualizaciones suficientes para permitir estar acorde con la evolución del comercio.

3.2.2. Regulación del impuesto de industria y comercio en Colombia

Antecediendo las actuales regulaciones del impuesto de industria y comercio, se encuentra la Ley 97 de 1913, que en el literal f del artículo 1, inició este tributo del orden municipal luego de establecer que el Concejo municipal de la ciudad de Bogotá pueda crear libremente una serie de impuestos y contribuciones, permitiendo ello que se generen impuestos tales como:

Impuesto de patentes sobre carruajes de todas clases y vehículos en general, incluidos los automóviles y velocípedos; sobre establecimientos industriales en que se usen máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina; sobre clubs, teatros, cafés cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquier clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase (Ley 97, 1913).

Si bien la citada autorización para gravar las actividades de los establecimientos que ejecutaran actividades industriales y de las cuales se desprendían otras actividades fuera otorgada a Bogotá como municipio, igualmente les podían ser otorgadas a otros municipios si las Asambleas Departamentales lo consideraban, tal como se observa en el artículo 7º dentro

del cual se establece que las Asambleas Departamentales pueden llegar a autorizar a los Municipios, de acuerdo con la categoría de éstos, para así poder imponer las contribuciones a que esta Ley se refiere.

Para el resto del territorio nacional las prerrogativas otorgadas inicialmente a Bogotá como municipio para crear libremente algunos impuestos y contribuciones, tal como fuera expresado en la Ley 97 de 1913 en su artículo 1, fue implementado mediante la Ley 84 de 1915 la cual se adicionó a la Ley 4 de 1913 en cuanto a las atribuciones de los concejos, dado que sólo se mencionaba en su artículo 169 numeral 2 la potestad de poder imponer contribuciones para el servicio municipal teniendo en cuenta para ello los límites señalados por la ley y las ordenanzas (Ley 84, 1915)

De esta manera, con esta adición se fue configurando en mayor extensión y claridad la facultad tributaria en este caso para los inicios de lo que fuera el impuesto de industria y comercio, por lo que así, los municipios por medio de sus concejos municipales recibieron la potestad de autorregular su poder impositivo en la clasificación de impuestos y contribuciones de su competencia, enlistados en la ley 97, esto sin requerir autorización de la asamblea departamental.

Con la Ley 72 (1926), se otorgan plenas facultades al Concejo Municipal de Bogotá para regular lo pertinente para crear impuestos y contribuciones, esto como se determina en el artículo 6º de la norma en mención, dentro de la cual se esgrimió que sin necesidad de previa autorización, el Concejo puede crear los impuestos y contribuciones que estime necesarios, dentro de los límites de la Constitución y las leyes, por lo que esta facultad le fue trasladada a los demás municipios que fueran capitales de departamentos, entre otras.

Con la Ley 89 (1936) se amplió la Ley 72 de 1926 a los demás municipios de Colombia en cuanto a su potestad en materia tributaria, limitando únicamente ciertos municipios que no contarán con una base de presupuesto anual de un millón de pesos, dejando de esta manera

disponible a los concejos municipales el manejo de los impuestos y contribuciones, tal como lo definía el artículo 6º transcrito.

Posterior a las normas citadas, se argumentó de una manera más amplia la justificación normativa para que todo el que ejecute actividades comerciales, industriales y de servicios en Colombia está supeditado al cumplimiento de obligaciones tributarias en el orden municipal, esto en el marco de la normatividad que rige el impuesto de industria y comercio, dado que cada municipio está en la potestad de recaudar sobre los ingresos que se obtengan en la respectiva jurisdicción.

Siendo así el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, se encargó de definir que el impuesto de industria y comercio es aquel que recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan sobre un territorio municipal o distrital. Por lo anterior, dicho impuesto se cataloga como un gravamen de carácter general que es aplicable a las actividades comerciales, industriales y de servicios con o sin ánimo de lucro, conllevando ello a que se erija como un impuesto directo por las siguientes características:

- ✓ Se fundamenta en la manifestación inmediata de riqueza y grava la actividad productora.
- ✓ El simple ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios se convierte en materia de imposición.
- ✓ La base gravable son los ingresos brutos menos algunas deducciones
- ✓ Es un impuesto plurifásico puesto que afecta a todos los agentes económicos involucrados en el proceso de producción, distribución y prestación de servicios.

La normatividad del impuesto de industria y comercio posteriormente paso a ser compilada en el Decreto 1333 de (1986) sin que se realice una conceptualización expresa del concepto de territorialidad. No obstante, se trazaron los elementos que estructuran el impuesto, aportando la identificación de elementos del tributo, que si bien no tuvo modificaciones radicales de manera posterior por medio de la Ley 43 de (1987) y 49 de 1990, se generaron

normas complementarias sin que estas modifiquen de manera amplia las normas precedentes, pero si se aporta en la Ley 49 en su artículo 77, estableciendo que:

Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción (Ley 49, 1990).

Determinando de manera clara la territorialidad en el evento de actividades industriales, mientras que para las demás actividades que abarca el tributo se deja al arbitrio de las potestades municipales su configuración, lo que genero discusiones y análisis jurisprudenciales cambiantes ante el desarrollo jurisprudencial del principio de territorialidad realizado por el Consejo De Estado.

Por otra parte, la honorable Corte Constitucional dentro de su Sentencia C - 056 de (2019) ha destacado dentro de sus pronunciamientos que el impuesto de industria y comercio cuenta con unos elementos esenciales, dentro de los cuales se encuentra los siguientes:

1. Es un impuesto de carácter meramente municipal
2. El hecho gravado consiste en las actividades comerciales, industriales y de servicio.
3. El factor territorial determina cuál es el municipio llamado a cobrar el tributo.
4. El impuesto recae no sólo sobre artículos sino también sobre actividades que se benefician de recursos, infraestructura y mercado de los municipios

De esta forma se cuenta con que el Impuesto de Industria y Comercio se cataloga como un gravamen directo, toda vez que es el contribuyente quien se ve afectado con el pago, además de tener una naturaleza meramente territorial y recae sobre la realización directa o indirecta de actividades de índole comercial, industrial o de servicios permanente u ocasional en una determinada jurisdicción municipal.

A continuación, se trae a colación la siguiente tabla en la cual se resume el marco normativo respectivo al impuesto de industria y comercio:

Tabla 3:

Marco normativo impuesto de industria y comercio

Ley 97 de 1913	Se creó el impuesto de industria y comercio por el Concejo Municipal de Bogotá, pero siendo aplicado únicamente a la capital.
Ley 84 de 1915	Por medio de esta norma se realizó una adición a la ley 97 de 1913, especialmente en lo que respecta a las atribuciones del Concejo en lo respectivo a la potestad para poder imponer contribuciones para el
Ley 72 de 1926	Se otorgan plenas facultades al Concejo Municipal de Bogotá para regular lo pertinente para crear impuestos y contribuciones, esto como se determina en el artículo 6º de la norma en mención, dentro del cual se
Ley 89 de 1936	Se amplía la potestad tributaria a los concejos de las entidades territoriales nacionales para que creen impuestos de acuerdo con sus necesidades, permitiéndose así la administración de un presupuesto
Ley 14 de 1983	Se encargó de definir que el impuesto de industria y comercio es aquel que recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan sobre un territorio municipal o distrital. Por lo
Decreto 1333 de 1986	Contiene normas que estructuran el impuesto, aportando la identificación de elementos del tributo,
Ley 49 de 1990	Se estableció que, para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la
Ley 1819 de 2016	En el literal C el artículo 343, esgrimió lo relativo al comercio electrónico, consagrando que las ventas directas realizadas a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas, se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía.
Acuerdo 0493 de 2020 del Concejo Distrital de Santiago de Cali	En su artículo 4 dispuso reglas de territorialidad para el impuesto de industria y comercio; considerando que se genera el impuesto donde se realizan los actos propios de la consumación del servicio, como lo es, el uso de los servidores, contraseñas, usuarios y el acceso a las bases de datos de las que dispone el solicitante o cliente.
Acuerdo 066 de 2017 del Concejo Municipal de Medellín	Con el artículo 65 adopto íntegramente los presupuestos de territorialidad del impuesto de industria y comercio originadas en la Ley 1819 de 2016, sumando novedades que generan sobrepasar la potestad municipal relacionadas con la economía digital en su artículo 44, las cuales no hacen parte de la Ley 1819 de 2016, creando así el municipio de Medellín reglas de territorialidad.

Fuente: elaboración propia a partir de la normatividad consultada

3.2.3. Principio de territorialidad en materia de impuestos

Para autores como Rodríguez (2010, p. 173-190) los orígenes del principio de territorialidad en materia tributaria, se puede percibir como un triunfo del Estado liberal contra la monarquía, para así arrebatarle la competencia legislativa, permitiendo que se materializara

una limitación al poder monárquico y al mismo tiempo contribuyendo a una distribución y descentralización del poder.

De esta forma, los orígenes del principio de territorialidad en materia tributaria conllevaron a que en los primeros inicios los Estados definieran primeramente sus territorios para así trazar límites y fronteras por medio de las cuales se pudiera ejercer autoridad. Cabe mencionar que el territorio es uno de los elementos del Estado.

En el caso colombiano, el principio de territorialidad en materia tributaria ha venido evolucionando y madurando de forma paulatina, para así poder lograr la integración que se tiene hoy día, en la cual las entidades descentralizadas de orden territorial tienen la potestad de generar impuestos y recaudar dineros, siempre y cuando ello se ajuste a la Constitución Política de 1991 y el imperio de la ley. En líneas generales, Colombia aplica el principio fiscal de la territorialidad, es decir, que las actividades económicas que se desarrollan en su espacio generan impuestos, sin que por ello estas operaciones den lugar a doble tributación.

Lo anterior, ha posibilitado que en el artículo 287 constitucional se establezca que las Entidades territoriales puedan gozar de autonomía para la gestión de sus intereses, plasmando para ello como límites única y exclusivamente lo esbozado en el marco constitucional y legal de la Nación.

Por ello, de acuerdo a la evolución del principio de territorialidad, las entidades territoriales tienen el derecho de administrar los recursos y establecer los tributos que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones (Montiel, Pinto , & Hernandez, 2018, p. 30).

Generalmente el principio de territorialidad se encuentra íntimamente ligado con la aplicación y la obligación de cumplimiento de una ley en especial, por lo que así este principio

permite concebir que cada Estado pueda expedir normas y por tanto hacerlas aplicar dentro de su territorio (Corte Constitucional, 2000).

Así, la honorable Corte Constitucional bajo Sentencia con radicado C – 527 de (2003) ha esgrimido que dentro del principio de territorialidad se encuentra tanto un sentido objetivo, como otro subjetivo, permitiendo que se tenga una mayor comprensión y delimitación de este principio, toda vez que se conoce que:

Forman parte integral de este principio, las reglas de "territorialidad subjetiva" según la cual el Estado puede establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio, pero culminaron en el de otro Estado y de "territorialidad objetiva" en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él (Sentencia C 527, 2003).

En este orden de ideas, el principio de territorialidad es aquel que somete a un impuesto a los ingresos que se han generado dentro de un territorio del Estado o que son considerados de fuente nacional de acuerdo con la legislación que establezca la legislación en particular, por lo que así los impuestos deben pagarse dependiendo el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente o en donde se realice una actividad comercial (Herrán, 2012).

Cabe destacar que, dentro del ordenamiento jurídico en materia tributaria de un Estado, el impuesto puede pagarse de acuerdo con el principio de territorialidad, en las diferentes entidades territoriales, las cuales en Colombia se clasifican en las siguientes:

- ✓ Departamentos
- ✓ Municipios
- ✓ Distritos especiales

Siendo así, el principio de territorial en materia tributaria conlleva a que se someta a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio, o en cuyo territorio ha existido tanto su disponibilidad jurídica y económica.

El principio territorial ha encontrado su sustento y justificación desde el punto de vista económico y social, por lo que así se señala el derecho que le asiste al Estado de gravar las rentas y los enriquecimientos de los particulares, siendo por tanto usado dicho principio en todos los países del mundo para cobrar tributos e impuestos de ganancias que se producen en determinados territorios.

En este sentido, la Corte Constitucional en sentencia C - 527 de (2003) ha argumentado que en lo que respecta al principio de territorialidad en materia tributaria, se debe tener en cuenta el concepto de soberanía como una facultad de ejercer, dentro de un determinado territorio y sobre sus habitantes, las funciones que se le atribuyen de acuerdo con la ley y la constitución.

Así, el principio de territorialidad en materia tributaria, de acuerdo con el cual cada Estado puede prescribir y aplicar normas dentro de su respectivo territorio, por ser éste su "natural" ámbito espacial de validez, se erige como fundamento esencial de dicha soberanía (Sentencia C 527, 2003).

De acuerdo con lo anterior, la Constitución Política de 1991 dentro de su artículo 338, ha dado un fundamento de rango constitucional al principio de territorialidad tributaria, puesto que se ha establecido que, en los tiempos de paz, únicamente el Congreso a nivel Nacional, las Asambleas a nivel departamental, y los Concejos a nivel municipal y distrital, son los únicos que pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

Por tanto, las leyes, las ordenanzas y los acuerdos permiten a las autoridades territoriales fijar la tarifa de las tasas y contribuciones que cobran a sus contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios prestados a la comunidad o participar en los beneficios proporcionados; pero será la ley, las ordenanzas o los acuerdos, los que determinen el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto.

Así, este principio tributario y fiscal que es propio del derecho público, conlleva a que toda persona nacional o extranjera se someta a los tributos que sean causados en razón de un enriquecimiento o renta generada dentro de determinado territorio, por lo que el principio en mención se aplica conforme a los siguientes criterios: residencia efectiva de las personas naturales que tienen su residencia en el territorio cuando el gravamen sea de naturaleza personal, y el criterio del territorio en los demás tributos cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes (Quiñones, 2017).

Siendo plasmada la definición del comercio electrónico y su implementación en Colombia, junto con las diversas maneras de ejecución dada la aceptación por parte de la comunidad, al igual que la normativa del impuesto de industria y comercio que se va atemperando con los actuales de canales electrónicos, haciendo uso de la aplicabilidad del principio de territorialidad en las nuevas tecnologías para ejercer el ya reconocido comercio electrónico, se procederá a detallar los cambios que por el hecho de las nuevas formas de comercio han derivado en la modernización de la legislación tributaria territorial.

Tabla 4.

Normas aplicables a la autonomía territorial de los Municipios

Constitución Política Artículo 287	<p>Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gobernarse por autoridades propias. 2. Ejercer las competencias que les correspondan. 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. 4. Participar en las rentas nacionales.
Constitución Política Artículo 338	<p>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.</p>
Código Civil artículo 18	<p>Obligatoriedad de la Ley. La ley es obligatoria tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Colombia.</p>
Código Civil artículo 4	<p>Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades.</p>
Código de Régimen Político y Municipal (Ley 4 de 1913) Artículo 57	<p>Las leyes obligan a todos los habitantes del país, inclusive los extranjeros, sean domiciliados o transeúntes, salvo, respecto de éstos, los derechos concedidos por los tratados públicos.</p>
Código de Régimen Político y Municipal (Ley 4 de 1913) Artículo 140	<p>El territorio sometido a la jurisdicción del Alcalde constituye con sus habitantes el Distrito Municipal o Municipio.</p>

Fuente: Elaboración propia

CAPITULO 4: Resultados de la Investigación

Resulta importante traer a colación que el comercio electrónico se ha definido por diferentes autores como una metodología de ventas inteligente que busca detectar las necesidades de las empresas, comerciantes y consumidores y suplir así las demandas identificadas. Para ello, es indispensable el uso de plataformas electrónicas que posibiliten la actividad comercial entre las partes (Ferrari, 2017).

En un sentido jurídico, la Ley 527 de 1999 en su artículo 2 literal b, ha definido el comercio electrónico de la siguiente forma:

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 (Ley 527, 1999).

Cabe destacar que existen diferentes definiciones y conceptos sobre el comercio electrónico que posibilitan un amplio margen de entendimiento sobre este fenómeno comercial, permitiendo ello entender que este concepto se encuentra en transformación y revolucionando la percepción de los escenarios en los que se desarrollan las iniciativas del sector empresarial y los mercados financieros (Ferrari, 2017).

Los factores que hacen posible la realización del comercio electrónico están vinculados al avance tecnológico de la información haciendo uso de la internet y otras herramientas informáticas, permitiendo originar nuevos vínculos mercantiles entre agentes económicos.

De todo lo anteriormente expuesto, se puede decir que el comercio electrónico visto desde de la óptica de lo académico es interdisciplinario y los pilares que lo sustentan consisten en dos puntos básicos: el tecnológico y el jurídico.

El comercio electrónico atiende a un carácter internacional, y es en este espacio donde se realizan transacciones a través de la internet o cualquier otra red equivalente, entre un oferente o un adquirente con residencia en diferentes países, sin que tenga la relevancia o no que la contraprestación se satisfice a través de la red. Existen varias modalidades de comercio electrónico las cuales tienen que ver con la relación entre usuarios, proveedores e incluso las organizaciones gubernamentales las cuales se describen a continuación:

Tabla 5.

Actividades comerciales electrónicas

Del negocio al consumidor o "business to consumer, b2c"	Se comercializan los productos directamente a través de internet y se ofrecen a los adquirentes en una tienda virtual u otro medio en la red para exponer su oferta y un sistema de medios de pago que facilite la realización de pedidos y transacciones comerciales. Con este método lo que se busca es que las empresas sean capaces de ampliar su potencial de clientes, creando un canal alternativo de comercialización.
De negocio a negocio o "business to business, b2b"	Este modelo permite la interrelación entre las empresas que actúan como comprador y vendedor; por medio de una plataforma especialmente diseñada para este tipo de intercambios comerciales donde se llevan a cabo órdenes de compra, autorizaciones, manejo de poderes o pagos. Con este método de intercambio se busca facilitar los trámites tradicionales y agilizar la cadena de valor.
De negocio a gobierno o "business to government, b2g"	Se basa en el intercambio que se da entre las empresas y los gobiernos mediante una herramienta de gestión de la información y provisión de servicios tanto internos como externos. A través de esta figura, se consigue un contacto permanente y directo con los ciudadanos, empresas y la misma administración mejorando la oferta de servicios y reduciendo costos, con mayor transparencia en las actividades realizadas con el gasto público. El tamaño del mercado del comercio B2G como componente del comercio electrónico total es aún bastante insignificante por cuanto comparativamente los sistemas de contratación pública por medios electrónicos siguen estando poco desarrollados.
De cliente a cliente o "consumer to consumer, 2c2"	El surgimiento del internet alteró la estructura del mercado y expandió su campo de acción de manera muy significativa, situación que implicó una nueva distinción según el comercio electrónico para que se haga a través de una red cerrada o una abierta
Dropshipping	Es un método de envío y entrega de pedidos minoristas en el cual no es necesario que la tienda tenga los productos que vende en el almacén. En cambio, cuando la tienda vende un producto, lo compra de un tercero y lo hace enviar directamente al cliente. Como resultado, el comerciante nunca ve o manipula el producto.

Fuente: elaboración propia a partir de (Ferrari, 2017) y (Gutierrez, 2019)

De esta forma, las tecnologías de la información y la comunicación han venido suministrando diversas formas de ejecutar actividades comerciales, industriales y de servicios a través de la web y plataformas digitales, encontrándose ello en un cambio constante que conlleva a que se dispongan de mecanismos novedosos que faciliten la comercialización y que al mismo tiempo presenten un factor importante en el manejo de las mercancías para las empresas o personas naturales comerciantes que se dediquen a dichas actividades.

4.1. Evolución de la tributación del impuesto de industria y comercio hasta la aparición del comercio electrónico en Colombia

El impuesto de industria y comercio ha sido definido por autores como Martínez, Hoyos y Montoya (2015) como aquel gravamen directo donde se afecta con un pago a un contribuyente, teniendo para ello en cuenta la naturaleza territorial, y recayendo así sobre la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios de forma permanente u ocasional dentro de una determinada jurisdicción municipal.

Así, el impuesto y los recaudos producidos por este son administrados única y exclusivamente por los municipios, quienes, por medio de la autonomía territorial y las limitaciones de la potestad tributaria, lo desarrollan detallando las actividades que se encuentran sujetas al gravamen. De esta forma se encuentra la siguiente definición del impuesto de industria y comercio:

El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos (Ley 14, 1983).

Por lo anterior, el impuesto de industria y comercio se cataloga como un gravamen general que se aplica a las actividades industriales, comerciales y de servicios, además de que se constituye como un gravamen local que se atribuye por la ley a cada uno de los municipios donde se realicen las actividades gravadas. Igualmente, es un impuesto directo debido a que:

- ✓ Tiene su fundamento en la manifestación inmediata de las riquezas, puesto que grava la actividad producto sin perjuicio del uso que se implemente de ella.

- ✓ El solo ejercicio de una actividad de carácter industrial, comercial o de servicios, se convierte en materia imponible.
- ✓ La base son los ingresos brutos que se perciben por la actividad industrial, comercial o de servicios.
- ✓ Tiene algunas deducciones como lo son las devoluciones, los ingresos provenientes de venta de activos fijos, exportaciones, subsidios, percibidos e impuestos recaudados.
- ✓ La base de los ingresos no mide la capacidad tributaria real, aunque tome tarifas muy bajas expresadas en miles.
- ✓ Es un impuesto plurifásico que afecta todos los agentes económicos que se involucren en el proceso de producción, distribución y prestación de servicios.

En este sentido, es pertinente traer a consideración los elementos esenciales que componen el impuesto de industria y comercio en Colombia, aspectos que se erigen como elementos indispensables a la hora de aplicar dicho tributo en la sociedad de un municipio.

Tabla 6.

Elementos esenciales del impuesto de industria y comercio

Hecho imponible	Se define como el acto económico por medio del cual se grava el impuesto de industria y comercio, a saber, las actividades industriales, comerciales y de servicios.
Hecho generador	Se percibe como la forma externa del hecho imponible, es decir, la operación o situación económica, financiera, correlativa, de circulación, distribución y de consumo de riquezas.
Sujeto pasivo	Son las personas naturales, jurídicas o sociedades que realicen actividades de industria, comercio o servicios dentro de un territorio municipal.
Sujeto activo	La entidad territorial descentralizada, es decir, el municipio que cuenta con la facultad de exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias, sustanciales y formales sobre los sujetos pasivos.
Base gravable	La base gravable es la unidad monetaria sobre la cual se aplica una tarifa para determinar el valor del impuesto. En el caso del Impuesto de Industria y Comercio, por disposición del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, es: "el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional obtenidos por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.
Tarifa	Es un porcentaje fijo y determinado para cada una de las actividades gravadas. Cada municipio tiene la potestad de determinar la tarifa a aplicar, siempre y cuando no sobrepase los límites establecidos en la Ley 14 de 1983: Del 2 al siete por mil (2- 7x1.000) mensual para actividades industriales y, Del 2 al diez por mil (2-10x1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.
Periodo gravable	El período es el tiempo en el cual se causa la obligación tributaria, y conforme con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado por el artículo 196 del decreto 1333 de 1986, la causación y la periodicidad del Impuesto de Industria y Comercio es por regla general anual, salvo en casos particulares, como es el de Bogotá, donde esa causación y periodicidad es bimestral (bimestre vencido).

Fuente: elaboración propia a partir de (Martínez, Hoyos, & Patiño, 2015).

Partiendo de la claridad con la que ya se cuenta en lo que respecta a las características generales del impuesto de industria y comercio en Colombia, es pertinente traer a colación el desarrollo histórico que este impuesto ha tenido en el territorio nacional hasta la aparición del comercio electrónico.

En esta medida, se referencia que el impuesto de industria y comercio nace en Colombia para el año 1826, cuando se estableció un tributo o contribución industrial por medio del cual se obligaba a los particulares que desarrollaban actividades industriales, comerciales, artísticas u oficios, a obtener una patente por su funcionamiento.

Por más de ochenta años esta tributación que podría asimilarse al impuesto de industria y comercio no presente cambios o modificaciones importantes en su estructura, toda vez que sólo hasta la aparición de la Ley 97 de 1913 se autorizó la creación del impuesto de patentes, siendo ello aplicado sólo para la ciudad de Santa Fe de Bogotá (Barrios, 2012).

Posteriormente, ante la acogida que tuvo el impuesto de patentes creado por la Ley 97 de 1913 para la ciudad de Bogotá, el gobierno central de la época decidió ampliar dicho tributo a los demás municipios del país, por lo que así el Congreso de la República profirió la Ley 84 de 1915 la Ley 72 de 1926 y la Ley 89 de 1936 por medio de las cuales los concejos municipales fueron autorizados para organizar sistemas de industria y comercio que no tenían nada en común, pero que se fundamentaban en que la base gravables, el periodo, las tarifas y los sujetos pasivos diferían de un municipio a otro.

Al encontrarse diferentes normas en vigencia para regular lo que en ese momento era el similar al impuesto de industria y comercio, la hacienda pública colombiana, luego de realizar un análisis sobre las dificultades que causaba el tener tantas normas en materia de racionalidad, uniformidad y hasta equidad del impuesto, conllevó a que se creara la Ley 14 de 1983, por medio

de la cual se recogieron los elementos esenciales del impuesto y se solucionaron las problemáticas en materia de dispersión, uniformidad y equidad.

De esta forma, la Ley 14 de 1983 se ha erigido como la norma base para la comprensión del impuesto de industria y comercio, especialmente porque hasta el momento no se han proferido normas que la deroguen o que afecten de forma sustancial la construcción y concepción que se ha generado sobre el impuesto analizado.

No obstante, algunos autores han identificado normas posteriores que han realizado modificaciones puntuales en algunos aspectos del impuesto de industria y comercio, lo que a manera de ejemplo es ilustrado por Martínez, Hoyos y Patiño (2015) cuando afirma que con la expedición de la Ley 49 de 1900, se presentaron modificaciones en lo que corresponde a la base gravable de la actividad industrial, puesto que se estableció que sólo se debe tener en cuenta los ingresos obtenidos por el ejercicio de dicha actividad y se paga el tributo única y exclusivamente en la sede fabril.

En el marco constitucional, y más precisamente con la promulgación de la Constitución Política de 1991, se constituyó de igual forma una base legal de rango constitucional para el impuesto de industria y comercio, dentro de los cuales se encuentran algunos aspectos importantes como los principios rectores de la tributación territorial.

De esta manera, el artículo 338 superior establece que en tiempos de paz los Concejos municipales tienen plena facultad para determinar los sujetos activos, pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos que sean de carácter territorial (García, 2019).

Seguido, en el artículo 287 y específicamente en el numeral 3, se consagra la autonomía que tienen las entidades descentralizadas territorialmente para poder establecer los tributos que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones, imposibilitándole igualmente a la ley que

establezca exenciones y tratamientos preferenciales en relación con los tributos que sean propiedad de las entidades territoriales.

Dicha libertad tributaria en lo que respecta al recaudo de los municipios con respecto al impuesto de industria y comercio, se encuentra no sólo enunciada bajo la Constitución Política de 1991, sino que de igual manera el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, ha esbozado que los municipios, como entidades territoriales con autonomía, pueden fijar tarifas de impuestos que sean previamente fijados por los Concejos municipales.

Con la expedición de la Ley 527 de 1999 que en su artículo 2 liberal b, definiendo el comercio electrónico, se entró a considerar que Colombia ya había sido permeada con los cambios globalizados para realizar el intercambio de bienes y servicios, resultando de vital importancia regular los aspectos delimitantes de este tipo de herramientas tecnológicas con fines comerciales, como la utilización de mensajes de datos y demás redes para la ejecución de actividades que implican comercio tanto nacional como internacional.

Con la definición de este fenómeno comercial, se fueron presentando transformaciones en la percepción de cómo se comenzarían a desarrollar las relaciones del sector empresarial y los consumidores, para lo cual se tendrían que atemperar los cambios tecnológicos y las regulaciones jurídicas, dadas las modalidades de comercio electrónico entre usuarios, proveedores y las organizaciones gubernamentales.

Si bien la normatividad del impuesto de industria y comercio no se ajustó de manera inmediata las interpretaciones jurisprudenciales frente a las actividades comerciales se fueron profiriendo para generar uniformidad de criterio y así los municipios o entrar en equívocos ni variedad de interpretaciones en los casos de tributación basada en comercio electrónico, dado esta la gran cantidad de municipios con los que cuenta el Estado Colombiano.

En este sentido, ha resultado sumamente importante el traer a colación que en materia impositiva la autonomía territorial se encuentra limitada por la Constitución Política y la ley, razón por lo cual, de acuerdo con la Ley 1819 de 2016 y específicamente en su artículo 343 literal C, en materia de comercio electrónico, sólo se posibilita gravar las actividades realizadas en la respectiva jurisdicción donde se realiza el despacho de la mercancía.

4.2. Principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio aplicado en el comercio electrónico y sus nuevas disposiciones a partir de la Ley 1819 de 2016.

El impuesto de industria y comercio se ha constituido dentro del ordenamiento jurídico tributario de Colombia como un impuesto territorial que recae sobre las diferentes actividades de servicios que se realizan de forma directa o indirecta dentro de un territorio municipal, para lo que se utiliza como base gravable todos los ingresos brutos que se obtengan en el año anterior.

Por su parte, el comercio electrónico como una nueva forma de ofrecer bienes, productos y servicios, conlleva a que la ejecución de la actividad pueda tener como sede territorial uno o más municipios, conllevando esto a que puedan presentarse controversias territoriales entre aquellos territorios en los cuales se realice la actividad comercial.

Con la promulgación de la Ley 14 de 1983, especialmente en su artículo 32, se ha establecido que la territorialidad del impuesto de industria y comercio debe recaer sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan dentro de una respectiva jurisdicción municipal, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho ya sea que cumplan en forma permanente y ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El principio de territorialidad se ha tornado importante al momento de delimitar a que sujeto activo le corresponde o no recaudar el tributo, en este caso el impuesto de industria y comercio,

de lo cual se han generado pronunciamientos por parte del Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, la cual se ha manifestado copiosamente para delimitar y brindar elementos que configuren como entender el momento de realización del hecho generador, y de esta forma, lograr comprender en que municipalidad estará obligado a tributar el comerciante.

Por ejemplo, en sentencia proferida por la alta corporación mediante Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Bogotá, D. C., ocho (08) de junio de dos mil dieciséis (2016) Radicación: 250002337000201300041-01 [21681] Demandante: LG ELECTRONICS COLOMBIA LIMITADA (NIT. 830065063-4). Demandado: DISTRITO CAPITAL Asunto: ICA- años gravables 2007 a 2009, se manifestó sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio, esto en relación con la actividad comercial, indicando que para establecer donde se deben entender realizadas las actividades y con ello tanto el sujeto pasivo podrá delimitar su obligación como el sujeto activo legitimar su poder recaudador, indicando lo siguiente: “En efecto, la Sección Cuarta ha precisado que el lugar donde se realiza la actividad comercial de venta de bienes es aquel donde se concretan los elementos esenciales del contrato, esto es, el precio (y dentro de este, la forma de pago) y la cosa que se vende, independientemente del lugar donde se hagan los pedidos”.

De esta manera se ha manifestado la corporación, para hacer hincapié en cómo entender que el elemento espacial surge en el momento que las partes del negocio jurídico comercial concretan los elementos del contrato, de manera específica cuando se colocan de acuerdo con el precio y la cosa a vender, esta delimitación ha contado con reiterados fallos motivados por las controversias precisamente relacionadas con el principio de territorialidad dando a entender que este se concreta tal como fuera citado, sin tener en cuenta donde se ha hecho el pedido o desde donde se ha despachado la mercancía, como hoy día se está indicando por la ley 1819 para el caso del comercio electrónico (Consejo de Estado, 2016).

La Sección Cuarta Del Consejo De Estado Sala De Lo Contencioso Administrativo, estudió la situación de un sujeto pasivo cuyas actividades comerciales se realizaban por medios electrónicos como página web, correo electrónico, entre otras, y el perfeccionamiento del acuerdo sobre el precio y la cosa se realizaba por estos medios, teniendo sus clientes ubicaciones en todo el país, para lo cual se reiteró la aplicación de la causación en el lugar donde se acuerdan las condiciones de la venta, siendo para el caso concreto aplicado a la actividad comercial realizada por medios electrónicos, puntualizándose de la siguiente forma en el texto (Consejo de Estado, 2019).

De esta manera, se observa que la actividad comercial, es decir, el lugar donde se concretan los elementos esenciales del contrato de compraventa (acuerdo sobre cosa y precio), fue en los municipios de Cota y Tenjo – Cundinamarca, en razón a que todo el procedimiento de compraventa *«que inicia con la orden de compra de los clientes enviada por correo electrónico»* se tramita de *forma virtual* a través de los programas iScala y Aurora, los cuales solo pueden ser manejados en las instalaciones de LAB BRANDS SAS en los municipios de Cota y Tenjo, y la promoción de sus productos *no se realiza a través de visitas por parte de los agentes o vendedores*, sino por el envío por correo electrónico de las listas con los precios preestablecidos (Consejo de Estado, 2019).

Como ha indicado el Consejo De Estado, independientemente de donde se hagan los pedidos, si se realizan por medios físicos o correo electrónico, resulta trascendental determinar en donde las partes determinaron concretar la cosa que va a ser objeto del contrato y el precio que esta va a tener; sostenida esta posición se han generado respuestas frente a diversos interrogantes como si la ubicación de los compradores resultaba importante para definir si se había realizado en el lugar de destino de la mercancía el hecho generado, o si por el contrario, la sola ubicación del vendedor delimitaba donde se debía cumplir con la obligación impositiva;

estos interrogantes como se apunta fueron resueltos según sea el caso probando en donde se perfeccionó el acuerdo entre precio y cosa.

En este orden de ideas, se podía considerar zanjada la discusión, pero la actualidad normativa genera cambios que resulta propio entrar a analizar en beneficio o detrimento de la seguridad jurídica que es imperante para evitar conflictos tributarios.

En este sentido, resulta sumamente importante traer a colación que en materia impositiva la autonomía territorial se encuentra limitada por la Constitución Política y la ley, razón por lo cual, de acuerdo con la Ley 1819 de 2016 y específicamente en su artículo 343 literal c, en materia de comercio electrónico, sólo se posibilita gravar las actividades realizadas en la respectiva jurisdicción donde se realiza el despacho de la mercancía. Para ello, se agrupan las siguientes actividades específicas s como parte de labores comerciales vinculadas al comercio electrónico:

- ✓ Consumo por medio de correos electrónicos
- ✓ Catálogos
- ✓ Compras en línea
- ✓ Televentas
- ✓ Ventas electrónicas

No obstante, de forma general el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 no sólo se ha pronunciado sobre el impuesto de industria y comercio en materia de comercio electrónico, sino que además desarrolló todo lo relativo a la territorialidad de dicho impuesto, permitiendo ello que se obtuvieran los siguientes lineamientos considerados relevantes:

1. La venta se considera realizada en el municipio en donde se encuentre el establecimiento de comercio donde se realiza la actividad.

2. Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio, ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida.
3. las ventas directas a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas, se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía.
4. En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación de este.
5. En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona. (Marquez, 2019)

Ahora, delimitando lo enunciado por la Ley 1819 de 2016 en su artículo 343, se realiza un análisis especial sobre en el numeral 3, el cual ha esgrimido lo relativo al comercio electrónico, puesto que se ha consagrado que las ventas directas realizadas a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas, se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía.

En este orden de ideas se trae a consideración la Sentencia C - 056 de 2019 emanada por la honorable Corte Constitucional, la cual realizó un pronunciamiento sobre una demanda de inconstitucionalidad que realizaba un ciudadano contra el artículo 343 literal c de la Ley 1819 de 2016.

Para ello, el demandante presentó un cargo bajo el cual se argumentaba que la norma en cuestión violaba el principio de territorialidad que rige los tributos en Colombia, toda vez que sostuvo que el hecho de pagar el ICA en el municipio donde se despacha la mercancía vulnera

los lineamientos esgrimidos tanto por la misma Corte Constitucional como por el Consejo de Estado, quienes en anteriores providencias han sostenido que el ICA debe causarse en el lugar donde se origina en el ingreso y no donde meramente se despache la mercancía. El demandante argumentó que:

En concreto, el impuesto de ICA es el gravamen que se debe pagar a la respectiva entidad territorial por la generación de ingresos obtenidos en su jurisdicción, tomando en cuenta que el sujeto que realiza la actividad comercial aprovecha el mercado municipal, es decir percibe los ingresos de quienes en condición de compradores se encuentra ubicados en el municipio, lo que implica que si se utiliza el territorio de un municipio para obtener una renta se debe pagar un impuesto por ello (Sentencia C 056, 2019).

Para el actor, el principio de territorialidad del tributo implica que el ICA debe causarse a favor del municipio en cuya jurisdicción son obtenidos los respectivos recursos o, lo que es lo mismo, el municipio donde se encuentra ubicado el comprador. De lo contrario se desconoce la propiedad que sobre sus ingresos tienen las entidades territoriales. En la medida en que las normas acusadas hacen que el ICA se cobre por parte de municipios diferentes, en un caso donde se perfecciona la venta y en el otro en el lugar de despacho de las mercancías, se vulnera el principio mencionado (Sentencia C 056, 2019).

Por lo anterior, si se identifica a la actividad comercial con la realización de los actos de comercio, lo que determina la territorialidad del impuesto y que en consecuencia, las personas que comercialicen sus productos, independientemente del sitio donde tengan su establecimiento o coordinen sus actividades comerciales, deberán pagar en todos esos municipios el ICA, en proporción a la riqueza que le genere cada uno de ellos, es decir sobre los ingresos percibidos en el respectivo municipio (Sentencia C 056, 2019).

Siendo así, el demandante de la norma acusada sostiene que con dichos lineamientos se desconoce no sólo el principio de territorialidad sino también el de legalidad y certeza del tributo, puesto que al comprenderse expresiones indefinidas impide que se determine con precisión la jurisdicción del municipio en que se causa el ICA.

Así, con respecto al literal c del artículo 343 sostiene el demandante que la definición sobre el sitio de despacho de la mercancía queda sometido a la decisión del responsable del impuesto si desde el municipio donde ejerce su actividad comercial, es decir donde se verifica la información o confirmación de la compra de manera virtual, o desde el municipio donde se almacena la mercancía para la venta, o sea donde supuestamente se “despacha” la mercancía, sitios que pueden ser coincidentes o no, pero que normalmente en las ventas por internet no lo son (Corte Constitucional, 2019).

De esta manera, la Corte realizó un análisis sobre el impuesto de industria y comercio y su tratamiento jurisprudencial en cuanto al principio de territorialidad, planteando así que el ICA es un ingreso tributario que tiene un carácter territorial puesto que se constituye como un ingreso endógeno de las entidades territoriales por actividades económicas objeto del gravamen. Cabe destacar que este impuesto se ejecuta sobre:

- Actividades comerciales
- Actividades industriales
- Actividades de servicios

Así, luego de identificar las actividades sobre las cuales recae el impuesto de industria y comercio, la Corte Constitucional ha destacado la relevancia de tener en cuenta los elementos esenciales del ICA, los cuales son, a saber:

- Impuesto de carácter municipal

- Se gravan actividades comerciales, industriales y de servicio
- El principio de territorialidad posibilita al municipio que recaude el tributo
- No recae sobre artículos como tal sino sobre actividades que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios

De acuerdo con lo anterior, el principio de territorialidad aplicado en el impuesto de industria y comercio no presenta mayores problemáticas ante la ejecución de actividades sujetas a gravamen de forma tradicional, pero al entrar las plataformas tecnológicas y los medios ofrecidos por las tecnologías de la información y la comunicación, el principio de territorialidad entra en controversia para poder establecer el ente territorial que goza de la potestad del recaudo del impuesto. De esta forma, la Corte Constitucional considera que:

Sin embargo, en las sociedades contemporáneas esta situación dista de concurrir, pues en la mayoría de las relaciones comerciales participan diversos municipios, lo que podría implicar una falta de precisión de la norma legal analizada, en tanto es plenamente posible que la ejecución o realización de la actividad comercial o de servicios se predique de más de una jurisdicción. Esta situación, además, resulta agravada cuando el proceso de comercialización prescinde de espacios físicos, como sucede con las diferentes formas de ventas a distancia, entre ellas el comercio electrónico (Sentencia C 056, 2019).

Ahora bien, la Corte Constitucional ha evidenciado que los apartes demandados por el actor son exequibles por constitucionalidad, y además destacó que, aunque los conceptos acusados bajo el literal c del artículo 343 de la Ley 1819 son amplios, estos también:

(i) Pueden ser objeto de definición concreta a partir de un ejercicio interpretativo y al amparo de otros preceptos legales que les confieran sentido y (ii) En todo caso resulta necesario que el Legislativo confiera un grado de amplitud a la definición de los criterios de los

sujetos activos de los impuestos municipales, pues de lo contrario vaciaría la competencia normativa adscrita a los concejos.

Por consiguiente la honorable Corte Constitucional ha encontrado que bajo los principios de equidad y justicia tributaria se implica la necesidad de distribuir los beneficios derivados del ingreso fiscal territorial, por lo que tratándose del impuesto de industria y comercio, considera la Corte como justo que reciba la potestad de recaudo el municipio que incurra en costos por la actividad comercial, el cual sería, para el caso del literal c del artículo 343, el municipio en el cual se realice el despacho de la mercancía, toda vez que la actividad comercial, industrial o de servicios gravada se posibilita mayoritariamente por la utilización de vías y carreteras pertenecientes al municipio en el cual se realiza el despacho.

Lo anterior, se ha racionalizado debido a que las tecnologías de la información y la comunicación no sólo han suministrado una mayor facilidad de generación de negocios virtuales, y que, al mismo tiempo para el establecimiento o la entidad territorial, resulta sumamente difícil el identificar y controlar las ventas realizadas por medio de la web, plataformas digitales o las tecnologías de la información y la comunicación en general.

Igualmente, la Corte Constitucional afirmó que el literal c del artículo 343 de la Ley 1819 no se encuentra en contraposición del principio de territorialidad aplicado en el comercio electrónico, puesto que sostiene que la decisión del legislador de asignar al sujeto activo del impuesto de industria y comercio al municipio en el cual se despache la mercancía se encuentra en conformidad con el principio de razonabilidad y proporcionalidad.

El argumento para sostener que el impuesto de industria y comercio para el comercio electrónico aplicado al municipio en el cual se despacha la mercancía no es desproporcionado ni irracional, se encuentra argumentado en que el alto tribunal sostiene que es evidente que

dicha jurisdicción se encuentra involucrada en la actividad comercial respectiva, toda vez que es el criterio base para la definición del sujeto activo en el impuesto.

En consecuencia, la corporación concluyó que la territorialidad del impuesto del ICA aplicable a las ventas por correo, catálogo, televentas, compras en línea y ventas electrónicas no viola el principio de territorialidad, legalidad y certeza, ni la equidad y justicia tributaria, sino que por lo contrario se encuentra totalmente previsto como una medida razonable y proporcionada que no afecta ni vulnera los entes territoriales ni a los particulares.

Resultando de lo expuesto el legislador no tuvo en cuenta, al momento de promulgar la Ley 1819 de 2016, los presupuestos jurisprudenciales que había venido desarrollando el Consejo de Estado, en cuanto a los elementos determinantes para dar aplicación al principio de territorialidad relacionados no por la ubicación del comprador ni lugares de despacho, sino por el lugar de perfeccionamiento del contrato, requiriendo tener claridad de donde se hubiere determinado el precio y la cosa, para justificar el actuar de los sujetos activos y pasivos en el ICA, como ampliamente lo reitero el alto tribunal, lo que resulta hoy contrario dado que la nueva normatividad no asumió el desarrollo jurisprudencial precedente, generando de esta manera un nuevo entendimiento frente a la territorialidad en la causación del impuesto de industria y comercio en actividades mercantiles realizadas por medio del comercio electrónico que lo somete al lugar de despacho de la mercancía.

De este modo el comercio electrónico cuenta con una regulación específica en la aplicación del principio de territorialidad, que, al alejarse de la reiterada jurisprudencia fijada por el Consejo De Estado, permitirá variadas interpretaciones, dada la gran cantidad de municipios con los que cuenta el Estado Colombiano y los consecuentes vacíos al momento de hacer cumplir la normatividad.

Tabla 7.**Principio de territorialidad Jurisprudencia Vs. Ley**

Jurisprudencia Consejo de Estado	Ley 1819 de 2016
La Sección Cuarta ha precisado que el lugar donde se realiza la actividad comercial de venta de bienes es aquel donde se concretan los elementos esenciales del contrato, esto es, el precio (y dentro de este, la forma de pago) y la cosa que se vende, independientemente del lugar donde se hagan los pedidos”	Literal C numeral 2, Artículo 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio. c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía

Fuente: elaboración propia con datos tomados del Consejo De Estado Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta (Consejo de Estado, 2016) y la Ley 1819 de 2019.

La jurisprudencia ha venido desarrollando parámetros apropiados para determinar el principio de territorial en las actividades comerciales, pero el legislador no se ajustó a estos precedentes y creó unos nuevos sin observar los vacíos en que se incurren.

4.3. Posibles vacíos en la aplicación del principio de territorialidad del comercio electrónico en Colombia

Ahora bien, el legislador aspiró regular el principio de territorialidad fijando como característica que se cuenta con determinación del sujeto pasivo del ICA en dicho municipio en el cual se genere el despacho de la mercancía, esto siempre y cuando la entidad recaudadora logre tener determinado dicho lugar o el contribuyente lo indique, lo cual deriva en un conflicto dado que las actividades gravadas se podrán llegar a ejecutar en varias jurisdicciones municipales de manera simultánea, o ser ejecutadas de manera combinada en relación con actividades industriales, comerciales y de servicios en un mismo periodo gravable.

En igual sentido con las diversas formas de ejecutar las actividades por medio del comercio electrónico, se presentan distorsiones para poder aplicar las nuevas regulaciones fijadas con la Ley 1819 de 2016 de manera eficiente para el ente territorial, y bajo seguridad jurídica para el contribuyente, dado que no necesariamente desde un mismo lugar se despacharían las mercancías según el modelo aplicado por el comerciante, particularmente si se aplica un modelo como el Dropshipping, en el cual el comerciante no tiene los productos que vende en su almacén, y los solicita a un tercero para que este lo remita directamente al cliente, en este evento no hizo el despacho quien vende sino otro sujeto.

Como se anota la controversia surge al tomar la lectura de la norma en cuanto a “despacha” la mercancía, dado que el lugar podrá estar en uno o unos territorios distintos lo cual dificulta la tributación y el recaudo, generando doble tributación y controversias con la administración municipal (Corte Constitucional, 2019).

Si bien la Ley 1819 fue expedida en 2016 cuyo contenido trajo la regulación del principio de territorialidad del ICA para el ejercicio del comercio electrónico, el Concejo del Municipio de Medellín, profirió el Acuerdo 066 de 2017, consagrando norma sustantiva concreta el artículo 65 adoptando íntegramente los presupuestos de territorialidad del impuesto de industria y comercio originadas en la Ley 1819 de 2016, sumado a unas novedades que generan sobrepasar la potestad municipal relacionadas con la economía digital en su artículo 44 , las cuales no hacen parte de la Ley 1819 de 2016, creando así el municipio de Medellín reglas de territorialidad soportadas en disposiciones municipales que se tornan contradictorias frente a la ley expedida por el Congreso, generando la trasgresión del principio de reserva de ley tributaria (Concejo del Municipio de Medellín, 2017).

En otro aspecto de la adecuación normativa que se está observando en la actualidad por parte de las autoridades se encuentra lo dispuesto por parte del Concejo Distrital de Santiago

de Cali, que por medio del Acuerdo 0493 de 2020, en su artículo 4 dispuso unas reglas de territorialidad para el impuesto de industria y comercio, lo que igualmente está contraviniendo los presupuestos legales de la Ley 1819 de 2016, cuyo texto es el siguiente:

ARTICULO CUARTO. ADICÍONESE un literal al numeral 3 del artículo 76 del Acuerdo 0321 de 2011, el cual esta compilado en el artículo 81 del Decreto Extraordinario 411.0.20.0259 de 2015, y fue modificado por el artículo 9 del Acuerdo 0434 de 2017, el cual quedara así:

d) ACTIVIDADES DE ECONOMIA DIGITAL O SERVICIOS EN LA NUBE. Las actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras realizadas a través de tecnologías de información y comunicación (TIC) están gravadas con el impuesto Industria y Comercio en Santiago de Cali.

La obligación de tributar en las actividades de economía digital o servicios en la nube, surge en la jurisdicción donde se ejecute la prestación del servicio, es decir, en el lugar donde se entienda que se realizan los actos propios de la consumación del servicio, como lo es, el uso de los servidores, contraseñas, usuarios y el acceso a las bases de datos de las que dispone el solicitante o cliente (Concejo Distrital de Santiago de Cali, 2020, pág. 4).

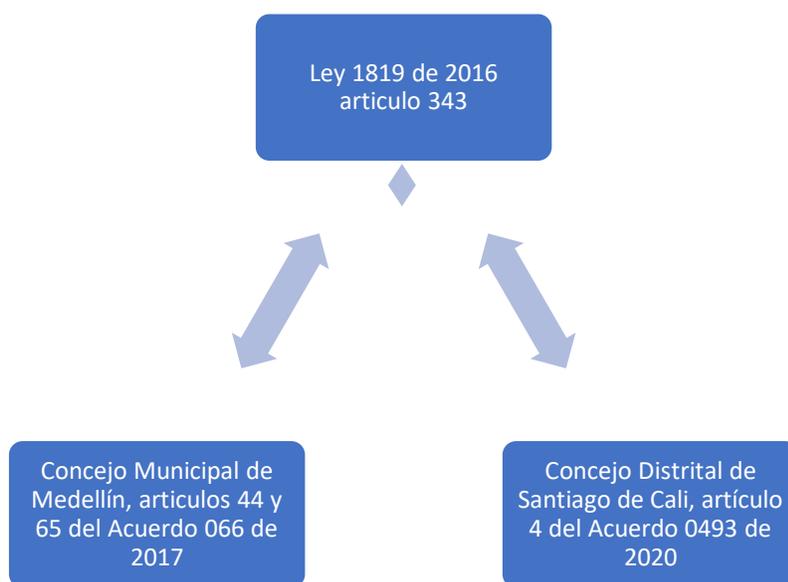
Las nuevas reglas de territorialidad planteadas por el Distrito, se muestran al igual que las diseñadas por el Municipio de Medellín, por un lado contrarias a la ley y por otro de una difícil confirmación por parte de la entidad territorial, dado que se somete a conocer factores tecnológicos a los cuales no es plenamente exequibles, porque si el uso de una contraseña es lo determinante para saber dónde se preste el servicio esto bien puede ser en una parte del territorio del Estado Colombiano o fuera de este, haciendo improcedente dicho recaudo.

En términos generales la actual regulación no brinda suficientes herramientas para determinar el principio de territorialidad en materia de ICA de manera efectiva en el mercado

del comercio electrónico, sumado a que los presupuestos en vigencia se tornan dificultosos por las entidades territoriales a nivel de tecnología para controlar a sus sujetos pasivos, la determinación de los elementos y nuevas reglas no son factibles para un cumplimiento de obligaciones acorde a principios de seguridad jurídica más cuando aparecen actores que no tienen residencia en Colombia, o sus clientes están dispersos por diferentes zonas; y si continúan las administraciones municipales creando reglas dispares se masifica la doble imposición del impuesto.

Ilustración 1.

Conflicto normativo



Fuente: Elaboración propia.

Se observa la jerarquía normativa, siendo la ley de orden superior a los acuerdos municipales, pero en la actualidad no se está cumpliendo, que si bien la autonomía territorial permite ciertas competencias a los municipios y distritos, no llega al punto que estos puedan legislar creando nuevas reglas en conflicto con la ley.

CAPITULO 5: Conclusiones y recomendaciones

5.1. Conclusiones

Al describir la evolución de la tributación del impuesto de industria y comercio, se puede afirmar que su evolución ha sido apegada a los principios de proporcionalidad y razonabilidad, toda vez que, desde la su aparición de este tributo a principios del siglo XX en la ciudad de Bogotá, se ha venido desarrollando igualmente en otras entidades territoriales tales como departamentos, municipios y distritos especiales, ajustándose posteriormente con la aparición del comercio electrónico en Colombia,

Ahora bien, el impuesto de industria y comercio grava actividades comerciales, industriales y de servicios, entendiendo que el impuesto no recae sobre los bienes suministrados por el sujeto pasivo como tal, sino que la aplicación de dicho impuesto se realiza debido a la utilización y aprovechamiento de la infraestructura que ofrece la entidad territorial para poder ejecutar y desarrollar dichas actividades y es la respectiva entidad la encargada de administrar esos recursos, generando para con los contribuyentes la determinación de donde cumplir sus obligaciones fiscales dado el número significativo de municipios con que cuenta el Estado Colombiano.

Analizado el principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio relacionado con el comercio electrónico y su aplicación anterior a lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, se concluyó por parte de la Corte Constitucional, que el literal c del artículo 343 no trasgrede ningún principio constitucional ni tributario, sino que contrario sensu se encuentra íntimamente ligado a los principios de justicia tributaria y equidad, según lo resolvió la Sentencia C - 056 de 2019 de la honorable Corte Constitucional, pero no por esto la interpretación de la norma analizada y su aplicación resulta pacífica, ya que si bien esta se tituló específicamente que corresponde a la territorialidad del impuesto de industria y comercio, derivó en condicionar que

se tributara en el municipio desde el cual se despache la mercancía, circunstancia muy amplia y por demás compleja de aplicar.

La dificultad fiscalizadora de los municipios como sujetos activos llamados a recaudar sobre las personas naturales y jurídicas que por medios electrónicos ejecuten sus actividades, deriva del sin número de situaciones que los contribuyentes que realizan dichos actos pueden despachar la mercancía desde diferentes lugar o por medio de terceros y por consiguiente esta será una labor compleja para el ente recaudador que en esta situación deberá contar con mayores recursos tecnológicos para verificar la informa y poder cumplir su objetivo fiscalizador.

Así pues, cabe mencionar, que el desarrollo legislativo aplicado hoy día a la territorialidad del impuesto de industria y comercio no se ajusta a la forma en que se realizan las actividades comerciales por medios electrónicos, ni acorde con las herramientas disponibles por las entidades territoriales para realizar el recaudo para una adecuada eficiencia tributaria, dejando a diversas interpretaciones el cómo aplicar efectivamente las normas y cumplirlas adecuadamente por parte de los contribuyentes.

Además, resulta pertinente concluir que al determinar los conflictos de territorialidad del impuesto de industria y comercio, en las operaciones de comercio electrónico a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, se ha encontrado que la Corte Constitucional lo ha resuelto teniendo en cuenta los principios de justicia y equidad, así como también los principios de proporcionalidad y razonabilidad, razón por la cual se ha constituido como sujeto activo del impuesto de industria y comercio al municipio en el cual se realiza el despacho de la mercancía, toda vez que es dicho ente territorial en el cual se realiza el aprovechamiento de sus vías e infraestructura, puesto que al realizarse la respectiva actividad por medio del comercio electrónico, resulta complejo para el legislador, por lo menos por ahora, determinar el

lugar del perfeccionamiento del contrato, cuando las partes contratantes se pueden encontrar en lugares geográficamente diferentes.

Al establecer los posibles vacíos en la aplicación del principio de territorialidad del comercio electrónico en Colombia, se ha concluido que si bien el hecho de que el impuesto de industria y comercio se pague al sujeto activo, que en el caso en cuestión sería el municipio o distrito en el que se despache la mercancía, el legislador no contempló otros factores tales como el lugar donde se perfecciona el contrato, por lo que para el comercio electrónico deja un vacío argumentativo que se suple con lo dispuesto en el literal c, esto es, realizándose el pago del tributo en el lugar de despacho de la mercancía, permitiendo que se presente conflictos jurídicos dada la complejidad para acreditar dichas especificaciones sin que medien actividades probatorias para acreditar si efectivamente fue en determinado territorio que se realizó el despacho de la mercancía.

5.2. Recomendaciones

Queda a disposición de legislador determinar de una mejor manera el aspecto espacial del impuesto de industria y comercio en la generalidad del tributo, ya que al adecuar el caso de actividades sujetas al comercio electrónico se ésta permitiendo generar interpretaciones, bien para terminar en doble tributación o dejar de percibir los recursos. Se debe propender por una lectura clara de las normas tanto para los sujetos activos como pasivos, sin vulnerar otros principios como el de equidad, justicia, confianza legítima y demás, para generar coherentemente la aplicación de las normas, sin arriesgar a los contribuyentes por inseguridades patrimoniales innecesarias al colocar en peligro su economía por controversias fiscales, derivadas de interpretación inadecuada o indebida aplicación de normas basadas en la autonomía territorial que pueden estar cerca de los límites de la ilegalidad de los diferentes estatutos.

Si las actuales condiciones del mercado tanto nacional como internacional están permeadas por el uso de nuevas tecnologías, y las normas de uso territorial no necesariamente están redactadas a la par con los usos de los comerciantes, es pertinente dotar de herramientas tecnológicas a los municipios que les permita realizar controles en búsqueda de obtener recaudos basados en certeza, ahorrando de esta manera recursos y desgastes jurisdiccionales que no benefician a la entidad ni los contribuyentes.

Simultáneamente con las herramientas tecnológicas es pertinente la capacitación del personal con que cuentan las administraciones municipales, ya que de una adecuada interpretación y aplicación de las normas se logra generar seguridad jurídica, lo cual es determinante para incentivar la generación de nuevas empresas, al igual que no desincentivar los emprendimientos publicitados por el gobierno nacional en el sentido de aplicar la tecnología para generar empleo.

Para los sujetos pasivos soportados en el comercio electrónico, es relevante planear la forma de ejecutar sus actividades, analizando las entidades territoriales donde fijen sus actividades económicas, revisando que tan claros resultan los estatutos de renta municipales frente a las normas nacionales, de igual forma contar con personal idóneo en las áreas contables y jurídicas que les permitan delimitar según las normas actuales, cual es la mejor forma de ejecutar sus actividades, dejando reflejadas en debida forma sus operaciones para justificar en momento requerido por las autoridades la razón de haber tributado en un determinado municipio.

Para concluir, la mejor forma de llegar a contar con normas fiscales aplicables al comercio electrónico, las cuales motiven la generación de empresa, la permanencia de las existentes, la reducción de controversias y resolución de litigios, radica en el consenso entre los actores, sujetos pasivos y activos, la academia, los altos tribunales y el Estado, al no ser

únicamente importante legislar de manera aislada sino en conjunto con los involucrados para ajustar tanto legal como tecnológicamente las figuras propias para cada modelo de negocio.

Bibliografía

Agudelo, O., León, J., & Prieto, M. (2015). *Teoría jurídico y enseñanza del derecho*. Obtenido de

<https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/14389/4/Teoria-juridica-y-ensenanza-del-derecho.pdf>

Barnet, S., Arbonés, M., & Guerra, M. (2017). *Construcción del registrp de observación para el análisis del movimiento fundamentado en la teoría Laban*. Obtenido de www.scielo.sa.cr:

<https://www.scielo.sa.cr/pdf/pem/v15n2/1409-0724-pem-15-02-e2733.pdf>

Barrios, A. (2012). *Principio de territorialidad tributario a la luz del comercio electrónico*. Obtenido

de <https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/21121/100060353%20%20el%20pricipio%20de%20territorialidad.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Buriticá, O., & Buriticá, R. (2001). *Implicaciones del comercio electrónico en la tributación*.

Recuperado el 10 de Marzo de 2021, de www.javeriana.edu.co:
<https://docplayer.es/1227126-Implicaciones-del-comercio-electronico-en-la-tributacion.html>

Chen, C. (2020). *Significado de Sistema de información*. Obtenido de www.significados.com:

<https://www.significados.com/sistema-de-informacion/>

Concejo del Municipio de Medellín. (20 de Noviembre de 2017). www.medellin.gov.co. Obtenido

de www.medellin.gov.co:
<https://www.medellin.gov.co/irj/go/km/docs/pccdesign/medellin/Temas/Hacienda/Normas/Shared%20Content/Documentos/2017/Acuerdo066de2017-Medellin.pdf>

Concejo Distrital de Santiago de Cali. (2020). *www.concejodecali.gov.co*. Obtenido de *www.concejodecali.gov.co*:

http://www.concejodecali.gov.co/Documentos/Acuerdos/acuerdos_2020

Congreso de la República. (1913). *Ley 97*. Obtenido de <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30019426>

Congreso de la República. (1915). *Ley 84*. Obtenido de www.suin-juriscal.gov.co:
<http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1628014>

Congreso de la República. (1926). *Ley 72*. Obtenido de www.bibliotecadigital.ccb.org.co:
<https://bibliotecadigital.ccb.org.co/handle/11520/13872>

Congreso de la República. (1936). *Ley 89*. Obtenido de www.suin-juriscal.gov.co:
<http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1630543>

Congreso de la República. (1983). *Ley 14*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=267>

Congreso de la República. (1987). *Ley 43*. Obtenido de www.suin-juriscal.gov.co:
[http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1598173#:~:text=\(noviembre%2030\)-,por%20la%20cual%20se%20regulan%20varios%20aspectos%20de%20la%20Hacienda,y%20se%20dictan%20otras%20disposiciones.](http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1598173#:~:text=(noviembre%2030)-,por%20la%20cual%20se%20regulan%20varios%20aspectos%20de%20la%20Hacienda,y%20se%20dictan%20otras%20disposiciones.)

Congreso de la República. (1990). *Ley 49*. Obtenido de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1603657>

Congreso de la República. (1999). *Ley 527*. Obtenido de www.funcionpublica.gov.co:https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4276

Congreso de la República. (2000). *Ley 633*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6285>

Congreso de la República. (2011). *Ley 1480*. Obtenido de www.secretariasenado.gov.co:www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1480_2011.html

Congreso de la República. (2016). *Ley 1819*. Obtenido de http://secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html#:~:text=Leyes%20desde%201992%20%2D%20Vigencia%20expresa%20y%20control%20de%20constitucionalidad%20%5BLEY_1819_2016%5D&text=Por%20medio%20de%20la%20cual,y%20se%20dictan%20otras%20disposicione

Consejo de Estado. (08 de Junio de 2016). ICA- años gravables 2007 a 2009. *Radicación: 250002337000201300041-01 [21681]*. Bogotá, Colombia: C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/legal/litigios/Julio%202016/cuarta%20semana/Sentencia%20del%20Consejo%20de%20Estado%20No.%2021681.pdf>

Consejo de Estado. (09 de Mayo de 2019). Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio en Actividad Comercial. 25000 23 37 000 2014 00898 01 (23203). Bogotá D.C., Colombia:

C.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/DocumentosBoletínAsesor/Litigios/2019/julio/primerasemana/Sentencia%20No%2023203%20del%209%20de%20mayo%20de%202019.pdf>

Corte Constitucional. (2000). *Sentencia T 1157*. Obtenido de www.corteconstitucional.gov.co:

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/T-1157-00.htm#:~:text=El%20principio%20de%20la%20territorialidad,los%20confines%20de%20su%20territorio.>

Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C 527*. Obtenido de www.corteconstitucional.gov.co:

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-527-03.htm>

Corte Constitucional. (2019). *Sentencia C 056*. Obtenido de www.corteconstitucional.gov.co:

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-056-19.htm>

Ferrari, V. (2017). *El comercio electrónico en Colombia: barreras y retos de la actualidad*.

Obtenido de <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/36499/FerrariZamoraVane%20ssa2018..pdf?sequence=1&isAllowed=y>

García, D. (2019). *Lo que sabemos en Colombia del comercio electrónico*. Obtenido de [www.tendenciasdigitales.com: https://tendenciasdigitales.com/lo-que-sabemos-del-comercio-electronico-en-colombia/](https://www.tendenciasdigitales.com/lo-que-sabemos-del-comercio-electronico-en-colombia/)

Gildemeister, A. (2016). *La revolución del comercio electrónico y la tributación: la crisis de conexión tradicionales en el derecho tributario internacional*. Obtenido de [www.revistas.pucp.edu.pe:](http://www.revistas.pucp.edu.pe)
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11652>

Guio, M. (2016). *La protección jurídica del consumidor del comercio electrónico: acercamiento a la situación en Colombia y el ámbito internacional*. Obtenido de [www.repository.ucatolica.edu.co/:](http://www.repository.ucatolica.edu.co/)
<https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/23816/1/La%20protecci%c3%b3n%20jur%c3%addica%20del%20consumidor%20del%20comercio%20electr%c3%b3nico.pdf>

Gutierrez, J. (2019). *Dropshipping en Colombia*. Obtenido de <https://www.shopify.com.co/blog/12377277-guia-completa-de-dropshipping>

Herrán, C. (2012). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Obtenido de [www.javeriana.edu.co:](http://www.javeriana.edu.co)
<https://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>

Higuerey, E. (2019). *Comercio electrónico: conoce todo sobre este modelo de negocios y cuáles son sus ventajas*. Obtenido de [www.google.com:](http://www.google.com)

<https://www.google.com/search?q=comercio+electronico&oq=comercio+electronico&aqs=chrome..69i57j0l6.2426j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8>

Ley 527. (1999). Obtenido de http://secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0527_1999.html

Marquez, M. (2019). *Territorialidad del impuesto de industria y comercio*. Obtenido de <https://contadorespublicossantander.com/?p=8377>

Martínez, Á., Hoyos, S., & Patiño, S. (2015). *El impuesto de industria y comercio en el servicio de telecomunicaciones*. Obtenido de www.grupo-epm.com: https://www.grupo-epm.com/site/portals/1/biblioteca_epm_virtual/tesis/ic_telco.pdf

Monje, C. (2011). *Metodología de la investigación cuantitativa y cualitativa*. Recuperado el 15 de Diciembre de 2020, de www.uv.mx: <https://www.uv.mx/rmipe/files/2017/02/Guia-didactica-metodologia-de-la-investigacion.pdf>

Montiel, C., Pinto, D., & Hernandez, J. (2018). *Planeación tributaria del impuesto de industria y comercio para la compañía básculas continental vigencia 2018*. Obtenido de www.repositorio.uniagustiniana.edu.co: <http://repositorio.uniagustiniana.edu.co/handle/123456789/433>

Oundjian, A. (2002). *El principio de territorialidad tributario a la luz del comercio electrónico*. Obtenido de www.repository.urosario.edu.co: <https://repository.urosario.edu.co/handle/10336/21121>

Presidencia de la República. (1986). *Ley 1333*. Obtenido de www.funcionpublica.gov.co:
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=1234>

Quiñones, A. (2017). *Conflictos en la determinación y aplicación del impuesto de Industria y Comercio*. Obtenido de www.doctrina.vlex.com.co: <https://doctrina.vlex.com.co/vid/iii-determinacion-impuesto-comercio-369099678>

Revista Dinero. (15 de agosto de 2019). *E commerce en Colombia va por buen camino*. Obtenido de <https://www.dinero.com/tecnologia/articulo/asi-avanza-el-comercio-electronico-en-colombia/275169>

Ríos, R. (2019). *El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del impuesto de industria y comercio en la ciudad de Medellín. Una mirada constitucional bajo el análisis de ponderación*. Obtenido de www.revistas.uexternado.edu.co:
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5940>

Rodríguez, C. (2010). *Poder tributario y entidades*. Obtenido de <https://revistas.urosario.edu.co/index.php/sociojuridicos/article/view/170>

Ruíz, A. (2015). *La revolución del comercio electrónico y la tributación: la crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el derecho tributario internacional*. Obtenido de <file:///C:/Users/juand/Downloads/Dialnet-LaRevolucionDelComercioElectronicoYLaTributacion-5109641.pdf>

Solórzano, L. (2020). *Diferencias entre una firma electrónica, electrónica certificada y digital*. Obtenido de www.asuntoslegales.com.co:

<https://www.asuntoslegales.com.co/consumidor/conozca-las-diferencias-entre-una-firma-electronica-electronica-certificada-y-digital-3017965>

Vallejo, J. (2011). *Problemas de territorialidad y doble tributación en el impuesto de industria y comercio en la actividad transportadora*. Obtenido de www.ucaldas.edu.co:
[http://juridicas.ucaldas.edu.co/downloads/Juridicas8\(1\)_4.pdf](http://juridicas.ucaldas.edu.co/downloads/Juridicas8(1)_4.pdf)

Vásquez, M., & Valencia, A. (2019). *Límites de la normatividad en materia de comercio electrónico en Colombia*. Obtenido de www.repository.eafit.edu.co:
<https://repository.eafit.edu.co/handle/10784/13825>

Villate, G., Saldaña, M., & Logreira, D. (2019). *Obstáculos que presenta el comercio electrónico en Colombia*. Obtenido de www.repository.unilibre.edu.co:
<https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/15968/OBSTACULOS%20QUE%20PRESENTA%20EL%20COMERCIO%20ELECTRONICO%20EN%20COLOMBIA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>