

Implicaciones Tributarias y Aduaneras del Comercio Electrónico de Intangibles

Citation for published version (APA):

Buitrago Diaz, E. (1999). Implicaciones Tributarias y Aduaneras del Comercio Electrónico de Intangibles. In *Implicaciones Tributarias y Aduaneras del Comercio Electrónico de Intangibles* (Vol. OMPI/INT/BOG/99/6). Article OMPI/INT/BOG/99/6 WIPO.

Document status and date:

Published: 01/04/1999

Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document license:

Free access - publisher

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

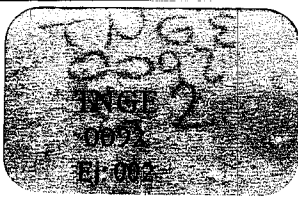
www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.



S

OMPI/INT/BOG/99/6
ORIGINAL: Español
FECHA: Abril de 1999



DIRECCIÓN NACIONAL DE DERECHO
DE AUTOR
REPÚBLICA DE COLOMBIA



ORGANIZACIÓN MUNDIAL
DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL



CÁMARA COLOMBIANA
DEL LIBRO
REPÚBLICA DE COLOMBIA

**SEMINARIO NACIONAL DE LA OMPI SOBRE
INTERNET Y "LA EDICIÓN ELECTRÓNICA"**

organizado por
la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI)

y
la Dirección Nacional del Derecho de Autor de Colombia,

en cooperación con
la Cámara Colombiana del Libro (CCL)

Santa Fe de Bogotá, Colombia, 7 a 9 de abril de 1999

**IMPLICACIONES TRIBUTARIAS Y ADUANERAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DE
LIBROS**

*Esperanza Buitrago Díaz, Docente - Directora Intensificación en Derecho Económico,
Universidad de La Sabana, Colombia.*

IMPLICACIONES TRIBUTARIAS Y ADUANERAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DE LIBROS

Quizá una de las realidades jurídicas y económicas menos queridas por todos, es el derecho tributario, en tanto que hace alusión a erogaciones económicas que quizá preferiríamos evitar. El objeto material de nuestro estudio es el comercio electrónico de libros, a partir de una visión del derecho tributario.

La historia del libro es la historia del hombre y a la par que han existido creadores intelectuales, los editores han logrado un espacio importante en la difusión de las obras y de la cultura. Hoy en día la sola presencia de un libro pone de manifiesto al derecho del autor y al del editor. Los conocidos Corpus Misticum y Corpus Mechanicum también evidencian esta relación que tiende a distinguir entre la obra como creación intelectual original y el soporte que la contiene, que a su vez la hace apta para la reproducción.

Esta distinción tiene importantes consecuencias para la propiedad intelectual y para el derecho tributario, el cual se ocupa de manera distinta de cada uno de los dos sectores indicados. Con la pretensión de presentar un panorama global desde la perspectiva de estudio, vamos, como decía algún filósofo, tras la liebre, que en este caso hará que muchos profesionales y especialmente los juristas tengamos no solo que correr si se desea lograr los objetivos de todo sistema jurídico ante esta nueva forma de la realidad que ineludiblemente lleva el sello de la tecnología.

1. El comercio electrónico.

Hacer negocios electrónicamente no es un fenómeno nuevo, solo que el aprovechamiento de las autopistas de información y ahora de internet va a lograr una mayor expansión del comercio, generando entre otros efectos un impacto en la competitividad de los mercados globales y constituyéndose a la vez en un potencial para el desarrollo económico. Para ninguno es desconocido que además de los riesgos que se asocian a internet, las oportunidades que este conlleva son muchas.

El procesamiento electrónico y la transmisión de datos (sonido, texto y video) son las bases del comercio electrónico, tal como es conocido en la actualidad, y según que la orden electrónica recaiga sobre bienes tangibles o intangibles, se hablará de comercio electrónico directo e indirecto, respectivamente¹. En el caso del comercio electrónico indirecto, una vez emitida la orden electrónica, los bienes tangibles deben ser enviados físicamente usando canales tradicionales como los servicios postales o mensajeros comerciales. Respecto de los bienes intangibles (comercio electrónico directo), electrónicamente se produce la orden, el pago y el envío de bienes o servicios.

Esta realidad no puede ser ajena a las finalidades propias de los tributos y a sus efectos en las economías de los países, bien sabido es que una de las mas importantes, sino la mas importante fuente de financiación de un Estado, son los tributos y donde quiera exista una capacidad contributiva las normas le imputaran un deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

2. La problemática tributaria en el comercio convencional.

Tratándose de libros y siguiendo la distinción planteada entre la obra y su soporte, las implicaciones tributarias y aduaneras son variadas y distintas, como consecuencia de las diferentes modalidades de fijación de que puede ser objeto.

¹ Siguiendo la terminología empleada en A european initiative in electronic commerce. communication to the european parliament, the council, the economic and social committe and the committee of the regions. 15 - abril de 1997. <http://www.ispo.cec.be/Ecommerce>.

2.1. Implicaciones tributarias (incluidos aranceles).

2.1.1. En pro del fomento de la cultura y de la creación intelectual el ordenamiento jurídico tributario no ha sido ajeno al sector de los editores y de los creadores, de tal suerte que se consagran varios beneficios en punto a las obligaciones tributarias de pago que buscan la realización de tales finalidades extrafiscales.

1.1) Respecto de los editores, en el mercado tradicional, usualmente se goza de la exención de impuestos directos (ej. renta) y los libros se benefician de exención a los impuestos indirectos (ej. IVA). En el caso de los impuestos directos a efecto de tener derecho a los beneficios que se concedan por la norma, es usual la exigencia de que la empresa editorial realice la *edición* y la *impresión* en el país que concede la exención. Así mismo respecto de ediciones hechas en el país, de obras de residentes en el exterior, que generen regalías por concepto de derecho de autor, suele concederse la exención de impuestos directos.

En este mismo contexto, tendríamos que si la obra se realiza en el exterior y se pretende su explotación por usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, sería menester una licencia o autorización para el uso y explotación del bien incorporal o intangible (en el caso la obra), por lo que la legislación tributaria entendería que estamos ante un servicio prestado en Colombia y que por consiguiente se causaría el impuesto sobre las ventas (artículo 420 Estatuto Tributario)

1.2 Normalmente, los autores nacionales o extranjeros también se ven beneficiados con exenciones del pago de impuestos directos respecto de los ingresos que por concepto de derechos de autor reciban. Así mismo existe una tendencia de los países a celebrar convenciones bilaterales a efecto de evitar la doble tributación en el pago de las regalías por derechos de autor, para el caso colombiano, la Ley 98 de 1993, artículo 21, dispone que "El gobierno nacional propenderá porque el país sea parte de los acuerdos o convenios internacionales, tendientes a evitar la doble tributación en el pago de regalías por derechos de autor, correspondientes a las obras de carácter científico o cultural descritas en esta ley".

2.1.2 Ahora bien las políticas de impuestos en punto a las importaciones y las exportaciones pueden variar según el país de que se trate, puede suceder que un país tenga diferentes tributos para ambos casos o sólo para uno. En Colombia normalmente las *importaciones* se encuentran gravadas y deberán tenerse en cuenta los impuestos indirectos y los tributos aduaneros; respecto de las *exportaciones* la política actual considera exentos del impuesto los bienes corporales muebles. Para el caso de los libros se encuentra una referencia específica en la Ley 34 de 1973, según la cual "la exportación de libros, revistas o folletos de carácter científico o cultural, estará exenta de todo gravamen y solo requerirá la presentación a los funcionarios de correos o de aduanas del respectivo registro o permiso de exportación expedido por la oficina correspondiente" (art. 7).

En Colombia, el régimen vigente consagra gravámenes arancelarios a las importaciones, sin embargo tratándose de productos editoriales, según la partida 49.01, los libros **impresos** se encuentran exentos de arancel (cero arancel), también lo están del IVA, sin embargo si la obra (el intangible) se ha fijado en un medio magnético o digital se le aplicaría la partida 85.24 alusiva a los **soportes para gravar o grabados** o para grabaciones análogas, que están gravadas con un arancel del 5% y adicionalmente con el 16% de IVA.

2.1.3 A más de las obligaciones de declarar y pagar, existen en el ordenamiento tributario otras formas obligacionales tributarias, que además vinculan a todos los comerciantes por disposiciones de los ordenamientos mercantiles, entre ellas la obligación de emitir facturas por las operaciones que se realicen, con sujeción a los requerimientos legales. También mandan conservar soportes contables de las mismas.

Para el caso de las facturas se admite que esta sea expedida por computador, con iguales exigencias que las facturas de papel o de talonario, a efecto de lo cual debe solicitarse la autorización del software respectivo., también en el régimen de exportaciones es admitida la factura enviada por fax, pero en todo caso, la obligación de emitir factura (Decreto 1094 y 1165 de 1996, decreto 88 de 1997, Estatuto tributario, Circular 40 de 27 de febrero de 1997 DIAN.)

2.1.4 Preocupaciones ante los numerales anteriores y el comercio electrónico.

A cada uno de los numerales anteriores, a efecto de su aplicación en el régimen vigente, surgen algunas dificultades que sumadas a la problemática del comercio electrónico han dado como resultado un problema aún no resuelto:

1.1 Algunas dificultades comienzan a aparecer cuando estamos ante obras cuya aptitud para la reproducción no deviene del soporte físico tradicional (el libro) sino cuando su fijación se ha producido en un medio magnético o digital. A los efectos de los impuestos directos cabe preguntarse, qué sucede cuando la edición se realiza en el país que concede la exención pero su impresión no? o viceversa, se gozará de los beneficios cuando la edición se realiza en otro país y la impresión se hace en Colombia?. Normalmente las administraciones de impuestos considerarían que no nos encontramos ante el supuesto de hecho de la exención si el requisito de la edición coexiste con la impresión.

Sin embargo, el asunto no culmina allí, cabe preguntarse, la expresión libro comprende también a las obras digitalizadas o solo al "conjunto de hojas de papel, vitela, etc ordinariamente impresas que se han cosido o encuadernado juntas con cubiertas de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc., y que forman un volumen"²? Y de acuerdo con lo anterior, están exentos del IVA los libros digitales? Qué debe entenderse por edición y que por impresión a los efectos tributarios? Cuando solo se habla de la edición el legislador entenderá que también esta incluida en esa función la labor de impresión?

1.2 Frente a los gravámenes a las importaciones y a las exportaciones, menester es cuestionarse si los actos realizados a través del comercio electrónico califican en las nociones de importación y exportación. En segundo lugar se evidencia la diferencia de trato dada a los libros impresos y a los soportes grabados lo que significa que la modalidad de fijación de la obra necesariamente incide en el terreno tributario, determinando que unos estén sujetos a los gravámenes correspondientes (los soportes grabados) y otros por el contrario no, lo cual de llegarse a considerar que nos encontramos ante un supuesto con identidad de razón, daría simplemente como resultado un trato discriminatorio que a la fina se convertiría en una barrera para el comercio legítimo y para el desarrollo del comercio electrónico.

1.3 Frente a las obligaciones mencionadas de generar factura y conservar los soportes de las operaciones que realicen los comerciantes (y entre ellos los editores), algunos se han preguntado si dichas obligaciones también cobijan al comercio electrónico. En Colombia, además frente a la disposición incorporada en el estatuto tributario por la reforma de diciembre de 1998, se consagra una disposición del siguiente tenor: "A quien en un radio de seiscientos (600) metros de distancia del establecimiento comercial, se le sorprenda con mercancías adquiridas en éste, sin contar con la correspondiente factura o documento equivalente, se le aprehenderá la mercancía por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales" (artículo 657)

Cómo hará la DIAN para controlar la emisión y porte de facturas cuando las mercancías se adquieran vía comercio electrónico?

² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española, Madrid, 1992, pág 886

Todo lo anterior, conduce a una pregunta, las normas existentes en materia tributaria se aplican al comercio electrónico o estamos ante un vacío en el ordenamiento jurídico?

2.2 Implicaciones aduaneras (no arancelarias)

2.2.1 Las autoridades aduaneras son organismos dedicados al control del ingreso y salida de mercancías de los territorios aduaneros, control que se efectúa normalmente sobre los bienes tangibles. Continuando con nuestra distinción entre el *corpus mysticum* y el *corpus mechanicum*, debemos formular tres cuestiones a los efectos aduaneros, en primer lugar, se considera mercancía la obra literaria digitalizada?, de ser así, han de aplicarse, en su caso, las normas relativas a las importaciones o las exportaciones? Y finalmente, proceden los controles aduaneros sobre los intangibles?

La cuestión se ha debatido respecto de otro bien protegido por el derecho de autor, el software, considerado por las convenciones internacionales en la materia, como obra literaria, naturaleza que también comparte el libro³. En documento 40.116S V10-52 suscrito por J.M. Siegrist, Director del Comité Técnico de Valoración en aduanas de la Organización Mundial de Aduanas, en respuesta a cuestiones planteadas por Colombia, sobre el particular se manifestó lo siguiente:

1.1 Tradicionalmente se ha entendido por mercancía, "objetos tangibles, que se consideran, por regla general, como "bienes muebles corpóreos", no aplicándose por lo general a las ondas de radio o a los impulsos eléctricos que pasan en una línea de teléfono" (Pag 2, A-ii).

Adicionalmente se distingue en la comunicación entre la obra y el soporte que la contiene, para especificar que cuando la obra está contenida en un soporte físico, se sujeta a la regulación aduanera, a contrario sensu, en estado de intangible no hay lugar a la aplicación de dicha reglamentación. Así se expresa al manifestar que cuando el software se almacena en un objeto material, a este se le aplica la noción de mercancía.

1.2 En referencia a la cuestión sobre las importaciones y las exportaciones, se trae a colación el glosario de términos aduaneros internacionales de la Organización Mundial de Aduanas que define el término importación como la "acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera". Esta acción de importación es la que ocasiona la imposición de derechos de aduana. (Pag 2, A-i). Consecuente, cuando la obra se encuentra materializada, fijada en un soporte tangible, hay lugar a la aplicación de las normas sobre importaciones.

Aunque no se trata en el documento en cita, por exportación se entiende la acción contraria, esto es la acción de sacar de un territorio aduanero una mercancía cualquiera⁴. Iguales consideraciones a las anotadas respecto de las importaciones serían aplicables a este supuesto.

1.3 En punto a la pregunta sobre si son aplicables los controles aduaneros a los intangibles, se manifestó que "La transferencia de la propiedad intelectual a través de las fronteras no está sujeta de por sí, a derechos de aduana. Sin embargo, cuando la transferencia de la propiedad intelectual se realiza en forma material, se plantea la cuestión de los derechos de aduana". (Pag 2A-iv)

³ A nivel subregional la Decisión 351 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena señala a título ejemplificativo, dentro de las obras protegidas a los programas de ordenador. A nivel internacional, tanto en el Acuerdo Adpic como en el tratado de la OMPI sobre derecho de autor (WCT) de 1996, se prevé que los programas de ordenador, sean programas fuente o programas objeto, serán protegidos como obras literarias. No obstante no mencionarse expresamente en la Convención de Berna también se aplican dichas disposiciones teniendo en cuenta que la enunciación de obras que allí se hace es a título ejemplificativo y no taxativo.

⁴ La normatividad colombiana la define en el artículo 255 del Decreto 2666 de 1984, modificado por artículo 2 del Decreto 1144 de 1990 como "el régimen aduanero aplicable a las mercancías objeto de libre disposición que salen legalmente del territorio aduanero colombiano a una zona franca industrial o a otro país, para su uso o consumo definitivo".

La situación expuesta nuevamente revela la problemática enunciada anteriormente respecto de los gravámenes arancelarios, habida cuenta que en el estado de la técnica, las obras pueden circular en el mercado como bienes tangibles en la modalidad de libros o en soporte tangible (cd-room, diskettes, etc) y ambos recibirán un tratamiento fiscal y aduanero diferente⁵.

2.2.2 Además de lo anterior, se genera otro inconveniente derivado de la distinción normativa entre tangibles e intangibles y que afecta los aspectos fiscales y aduaneros, se trata del valor en aduana de los soportes informáticos. Claro es que si el intangible circula por cable o satélite no genera los derechos de aduana y en consecuencia no presenta inconveniente, pero qué reglas han de aplicarse para el caso de soportes como el libro o los medios magnéticos? El valor del soporte o el valor de la obra?

A efecto de dar respuesta a este interrogante, en mi opinión es necesario remitirse al Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, correspondiente al anexo 1A: Acuerdos sobre el comercio de mercancías⁶, que forman parte a su vez del Acuerdo por el que se establece la Organización Multilateral de Comercio, el cual establece las reglas de valoración para ser aplicadas de manera subsidiaria, en su orden, tomando como primera base el valor de la transacción (art 1.) y de no ser posible este, el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado (Art. 2), entre otras.

Lo importante del acuerdo en relación con los derechos de propiedad intelectual es que de conformidad con el artículo 8 del mismo, para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, esto es, el valor de la transacción, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas y, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar: ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación necesarios para la producción de las mercancías importadas (art 8,b,iv), circunstancias que además hacen que no puedan tenerse como mercancías idénticas o similares para los efectos de la aplicación de las reglas de valoración (art 15).

También se añadirán al precio, en la medida en que no estén incluidos: art 8,c) los cánones y **derechos de licencia** relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías. Sobre el particular, en la nota al artículo efectuada en el texto del acuerdo, se especifica que los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el artículo 8, párrafo 1,c) podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación (nota al artículo 8, párrafo 1,c) página 23, ídem).

⁵ En el mismo sentido planteado por la Organización Mundial de Aduanas, la Circular interna No. 175 de 1998 de octubre 16 de 1998, emitida por la Subdirección de Control de Cambios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, expresa: "Las transmisiones radiofónicas y telefónicas y el software no se clasifican en el sistema armonizado, el cual incorpora las mercancías que son objeto de comercio. Asimismo, la definición de mercancía no se aplica a las ondas de radio o a los impulsos eléctricos que se transmiten por las líneas telefónicas". (pag 2, 1); "Una transferencia de propiedad intelectual a través de las fronteras no está sujeta a derechos de aduana... (pag 2, 1); "De esta manera, no hay importación de bienes, cuando el software sea transmitido por teléfono o satélite, vía internet o por otro medio electrónico. La subdirección técnica aduanera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha conceptualizado al respecto, que no es viable hablar de valor en aduana respecto de un bien no corpóreo ingresado al país en las condiciones señaladas por lo que no se determinará en estos casos ninguna base gravable ni se generarán tributos aduaneros. Empero lo anterior tiene una excepción, pues se establecerá un valor en aduana en el evento en que el intangible o bien no corpóreo ingrese al país incorporado o grabado en soportes físicos, tales como cintas magnéticas o discos, etc., caso en el cual éstos reciben tratamiento aduanero como mercancías."(págs 2 y 3, 1)

⁶ Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII, documento MTN/FA II=A1A-9, Secretaría del GATT.

2.2.3 En relación con el valor en aduana, el acuerdo sobre inspección previa a la expedición⁷ referente a las actividades relacionadas con la verificación de calidad, cantidad, precio y/o la clasificación aduanera de las mercancías que vayan a exportarse al territorio del Miembro usuario (art. 1, 2), en punto a la verificación de precios, establece el deber, para las autoridades de inspección previa a la expedición, de tener debidamente en cuenta las condiciones del contrato de venta y entre otros factores, los derechos de licencias u otras tasas por concepto de propiedad intelectual, y los servicios prestados como parte del contrato si no se facturan habitualmente por separado... (art. 2, 20)

2.2.4 Como parte del Acuerdo por el que se establece la Organización Multilateral de Comercio, el Anexo 1C, Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el comercio, Incluido el Comercio de Mercancías Falsificadas⁸, el cual consagra en su parte III, normas sobre observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, la defensa de los intereses de los autores es también la defensa de los editores.

Con el fin de evitar la creación de obstáculos al comercio legítimo, los países deben establecer procedimientos de observancia de los derechos de propiedad intelectual que permitan la adopción de medidas eficaces contra cualquier acción infractora de los mismos, los cuales deberán caracterizarse por ser justos y equitativos (artículo 41).

A efecto de lo anterior se deberá poner al alcance de los titulares de derechos procedimientos judiciales civiles y administrativos (artículo 42), facultando a las autoridades judiciales para ordenar el desistimiento de la infracción, impidiendo incluso que los productos infractores entren en los circuitos comerciales de su jurisdicción, inmediatamente después del despacho de aduana de los mismos (artículo 44), adicionalmente faculta para ordenar que el infractor pague al titular del derecho un resarcimiento adecuado (art. 45) y para ordenar que esas mercancías sean apartadas de los circuitos comerciales o sean destruidas, incluso para ordenar que los materiales e instrumentos que se hayan utilizado para la producción de bienes infractores sean apartados de los circuitos comerciales sin indemnización alguna (art 46).

En relación con las medidas en frontera, la sección 4, contienen prescripciones especiales que básicamente consisten en:

1. Suspensión del despacho de aduana por las autoridades aduaneras:
Cuando el titular de un derecho tenga motivos validos para sospechar que se prepara la importación de mercancías pirata que lesionan el derecho de autor, previa demanda escrita del titular (art. 51), con presentación de pruebas suficientes y descripción pormenorizada de las mercancías (art 52).
2. Orden proveniente de las autoridades competentes, para que el demandante pague al importador, al consignatario y al propietario de las mercancías, una indemnización adecuada por todo daño a ellos causado por la retención infundada de las mercancías o por la retención de las que se hayan despachado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 55 supra.
3. Ordenar la destrucción o eliminación de las mercancías infractoras (art. 59)⁹

2.2.5 Como situación excepcional el Acuerdo ADPIC dispone que "los miembros podrán excluir de la aplicación de las disposiciones precedentes las pequeñas cantidades de mercancías que no tengan carácter comercial y formen parte del equipaje personal de los viajeros o se envíen en pequeñas partidas". (art. 60)

3.0 TRABAJOS ACERCA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y TRIBUTACIÓN

⁷ Acuerdo sobre inspección previa a la expedición, documento MTN/FA II-A1A-10, Secretaría del GATT

⁸ Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, incluido el comercio de mercancías, documento MTN/FA II-A1C, secretaria del GATT.

⁹ Instrucciones en este sentido se han impartido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia mediante la Instrucción administrativa 022 de diciembre 22 de 1998.

Vistas algunas de las diferencias que los ordenamientos traen entre bienes tangibles e intangibles y servicios, menester es preguntarse sobre la aplicabilidad o no de las mismas al comercio electrónico. Sobre el particular varias tesis se han sostenido, oscilantes entre la inaplicabilidad de los actuales ordenamientos, hasta su entero cumplimiento.

Si bien es cierto aún no existe un consenso de los países, varios son los trabajos que se vienen adelantando por diversas organizaciones internacionales, entre ellos la Conferencia de Turku, realizada en Finlandia en noviembre de 1997 cuyo objetivo era lograr la identificación de los temas y problemática general, en esta conferencia se hizo un llamado a una coordinación internacional entre los Gobiernos y la comunidad de negocios para crear un ambiente transparente y estable para el comercio electrónico, se reconoció también que el cuerpo internacional llamado a dicha coordinación y al progreso en materia fiscal es la OECD.

En la Conferencia de Ottawa - Canada, celebrada en Octubre de 1998, se consideraron posibles soluciones a las cuales se hará referencia posteriormente.

Los organismos internacionales que se han vinculado al estudio de la problemática objeto de estudio desde la perspectiva fiscal, son la OECD (Organisation for economic co-operation and development), WCO (World Customs Organisation) y la Unión Europea.

En Colombia, el 21 de abril de 1998 se presentó por los Ministerios de Comercio Exterior, Justicia, Desarrollo y Transporte, al Congreso de la República, el Proyecto de Ley 227 de abril 21 de 1998, por medio del cual se define y reglamenta el acceso y uso del comercio electrónico, firmas digitales y se autorizan las entidades de certificación, en este no se hace referencia a aspectos tributarios y aduaneros, está basado en el modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el derecho mercantil internacional¹⁰.

3.1 A continuación haremos una breve reseña de los aspectos considerados en el documento "A european initiative in electronic commerce. communication to the european parliament, the council, the economic and social committee and the committee of the regions," de abril 15 de 1997. <http://www.ispo.cec.be/Ecommerce>:

3.1.1 El comercio electrónico en sus modalidades directa (de bienes tangibles) e indirecta (de intangibles) implica cambios radicales.

3.1.2 Reconoce que el comercio electrónico presenta enormes oportunidades para los consumidores y empresas en Europa por facilitar negociaciones a bajo costo, propicia el desarrollo de canales de distribución eficientes y una red trans-europea para el envío de bienes físicos ordenados electrónicamente y adicionalmente supone una regulación de la moneda, considerándose un factor importante en la aceptación del EURO.

3.1.3 Reconoce la dependencia del comercio electrónico indirecto respecto de un número de factores externos como de la eficiencia del sistema de transporte, considerando que el comercio electrónico directo finaliza las transacciones traspasando las fronteras y explotando totalmente el potencial de los mercados globales.

3.1.4 Indica que el comercio electrónico no está limitado a internet y que incluye un ancho número de aplicaciones como videotex, transmisión (teleshopping) y un ambiente en línea (catálogo de ventas en cd-room) también proprietary corporat networks (banking).

3.1.5 En materia tributaria reconoce:

1. La necesidad de un tan bueno como claro y neutral ambiente tributario que dote de certeza legal a efecto de que las obligaciones tributarias sean claras, transparentes y predecibles y además, de que exista neutralidad tributaria con el fin de no generar sobrecargas respecto del comercio tradicional.

2. La potencialidad para propiciar la evasión de los impuestos.

¹⁰ En el proyecto se define el comercio electrónico como aquel que "abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios, todo acuerdo de distribución, etc. (artículo 2).

3. La necesidad de salvaguardar los intereses tributarios de los gobiernos y para prevenir distorsiones de los mercados.
4. Reconoce que el área en la cual las reglas comunitarias están más armonizadas es en la tributación indirecta y particularmente el value added tax (VAT), área que también se aplica al comercio electrónico de bienes y servicios, tal como ocurre con el comercio tradicional.
5. Se considera la necesidad de un detallado análisis para evaluar el posible impacto del comercio electrónico sobre la legislación del VAT (sobre definición de ítems, control y exigibilidad) y para juzgar si lo que está exento en la presente legislación necesita ser adaptado mientras se asegura la neutralidad del impuesto. Sobre el particular se observa que mientras algunos comentaristas han sugerido que podría ser una necesidad mirar alternativas como un BIT-TAX, la Comisión es de la opinión de que esto no es apropiado en tanto que realmente aplicaría el VAT a estas transacciones.
6. Los conceptos territoriales que están bajo los sistemas de tributación directa (residencia y fuente) necesitan ser examinados a la luz de los desarrollos comerciales y tecnológicos.
7. La Comisión y los estados miembros recientemente han decidido iniciar el análisis del impacto y consecuencias del comercio electrónico en las aduanas y la tributación indirecta. En el nivel internacional el trabajo es remitido a los desarrollos del Comité de Asuntos Fiscales de la OECD

3.2 Algunos de los aspectos que se consideran en el documento preparado por el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OECD, usado como base en las discusiones OECD y en la conferencia de Ottawa de octubre de 1998¹¹, son los siguientes:

- 3.2.1 Las autoridades tributarias tienen un papel muy importante para asegurar que el comercio electrónico logre ser uno de los grandes propulsores de la economía del siglo XXI. Los gobiernos tienen que proveer un clima fiscal justo y predecible al comercio electrónico, para que este pueda alcanzar su propio lugar en el mercado global, a efecto de lo cual deben conocerse las expectativas legítimas de los ciudadanos, objetivo del Comité en asuntos fiscales (CFA) de la OECD.
- 3.2.2 La CFA reconoce que el comercio electrónico aumenta significativamente las materias de las cuales deben ocuparse las autoridades de la renta pública, entre ellas: servicio mejorado para el contribuyente, costos reducidos de administración, administración efectiva de impuestos, hecho generador en los impuestos al consumo, normas internacionales tributarias como estas son encontradas en el modelo de la convención y modelos para la transferencia de precios de la OECD.
- 3.2.3 La CFA reafirma que los principios generalmente aceptados de tributación deben aplicarse a la tributación del comercio electrónico, entre ellos:
 - 1) Neutralidad de los impuestos
 - 2) Eficiencia.
 - 3) Certeza y simplicidad.
 - 4) Efectividad y justicia.
 - 5) Flexibilidad.
- 3.2.4 Bajo la consideración de que los principios tributarios que rigen el comercio tradicional también deberían tenerse en cuenta para el comercio electrónico, la CFA considera que en este estado de desarrollo del ambiente tecnológico y comercial existen reglas de impuestos que pueden implementar estos principios.
- 3.2.5 La CFA va más allá, cree que algunos arreglos para la aplicación de estos principios para el comercio electrónico adoptados domésticamente y alguna adaptación de los principios existentes en los principios de tributación internacional deberían estructurarse para mantener la soberanía fiscal de los países.
- 3.2.6 La aplicación de los principios debe contribuir a evitar la doble tributación y la intencional NO imposición.

¹¹ International Fiscal Association. 52nd. Annual Congress, Seminar B, Internet/IT Communication Issues, London, 4 - 9 October 1998, "Electronic Commerce and International Income Taxation", Chairman: Kees Van Raad, Panel Members: Mariza Delapieve Rossi, Richard L. Doernberg, Luc Hinnekens, Han Kogels, Jacques Sasseville.

3.2.7 A partir de la conferencia de Turku, la CFA en coordinación con el sector negocios ha identificado algunas áreas de trabajo respecto de los impuestos al comercio electrónico que incluyen:

1. *Mejorar el servicio a los contribuyentes*, en punto a asistencia y celeridad, aprovechando las facilidades de las comunicaciones, el acceso a la información y haciendo uso de la tecnología disponible y de los desarrollos comerciales en pro del mejoramiento continuo del servicio a los contribuyentes. Entre otros, se propone la aceptación del material electrónico por parte de las autoridades tributarias así como procedimientos de valuación, recaudación y devolución más fáciles.
2. *Administración de impuestos*. Las autoridades de impuestos deberían mantener su habilidad para asegurar el acceso de información confiable y veraz en orden a identificar los contribuyentes¹² y obtener la información necesaria para administrar su sistema de impuestos. Los países deberían asegurarse que sistemas apropiados estén en un lugar para controlar y recaudar los impuestos, y desarrollar mecanismos internacionales para la asistencia en la recaudación.
3. *Impuestos al consumo*. Reglas para los impuestos al consumo en el comercio que se realiza a través de fronteras deberían conllevar a la tributación en la jurisdicción donde el consumo tiene lugar y deben buscarse consensos internacionales sobre las circunstancias bajo las cuales se abastece el consumo en una jurisdicción.
4. En relación con los productos digitales se considera que su suministro no debería ser tratado de la misma manera que el abastecimiento de bienes para el propósito de impuestos al consumo. Donde las empresas y otras organizaciones entre un país adquieran servicios y propiedades intangibles de suministros fuera del país, los países deberían examinar el uso de cargo-devolución (reverse charge), propio avalúo (self-assessment) y otros mecanismos equivalentes cuando sean necesarios.
5. Los países deberían asegurarse que sistemas apropiados sean desarrollados en una operación mutua con la WCO y consultando con los portadores y otras partes interesadas para la recaudación de impuestos a las importaciones de bienes físicos y que tales sistemas no impidan indebidamente la recaudación de rentas públicas y la eficiente entrega de productos a consumidores.
6. *Normas de tributación internacional*. La CFA cree que los principios que subyacen en las normas internacionales desarrolladas en el área de tratados de impuestos y transferencia de precios, a través de los modelos de la OECD (tax convention and transfer pricing guidelines), son capaces de ser aplicados al comercio electrónico, debería hacerse claridad sobre como el "Model Tax Convention" se aplica respecto de algunos aspectos del comercio electrónico

4.0 Conclusiones.

Las características especiales de las obras protegidas por el derecho de autor, en especial aquellas que pueden contenerse en soportes diversos (ej. libro Vs. fijación digital), en razón de la autonomía calificadora del derecho tributario y ante posibles incomprensiones de la naturaleza de la propiedad intelectual puede dar lugar a tratamientos fiscales y aduaneros que contemplen normas discriminatorias cuyos efectos distorsionan la competencia y restringen el comercio. Quizá sea necesaria la intervención de personas conocedoras en la materia y en especial de los sectores interesados, los Gobiernos y la Organización Mundial de Propiedad de Intelectual (OMPI) a fin de garantizar el lugar que corresponde a los derechos de propiedad intelectual por la función que desempeñan. Hace algunos años la OMPI propició la elaboración de un modelo de convención multilateral a efecto de evitar la doble imposición de las regalías por concepto de derecho de autor, quizá hoy sea necesario hacer algunos replanteamientos de la misma y establecer cuál es el mecanismo mas indicado para el logro de tales objetivos.

[Fin del documento]

¹² Considerando además como responderán al desafío de un potencial incremento sustancial en el número de contribuyentes con rentas de tributación internacional.