

Retos del IVA en la economía digital en Colombia, una perspectiva desde el modelo tributario de la OCDE

Challenges of VAT in the digital economy in Colombia, a perspective from the OECD tax model

Edwin Fernando Reyes Rojas

Resumen

El surgimiento de la economía digital ha traído distintos retos en materia tributaria para los Estados en todo el mundo. Con base en una revisión documental, este artículo describe los mecanismos que el sistema tributario colombiano ha incorporado para asegurar el recaudo del impuesto al valor agregado (IVA) de la economía digital y los analiza a la luz de los lineamientos que definió la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE (2014) en la acción 1 del plan BEPS¹, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Se concluye que el gobierno nacional debe tomar acciones para regular mejor la tributación de los prestadores de servicios que se encuentran en el exterior y las operaciones que se realizan entre no responsables de IVA y que no son agentes de retención del impuesto. Esto permitirá aumentar los ingresos tributarios del país y, por esta vía, promover su desarrollo.

Palabras clave: tributación, impuesto al valor agregado, impuesto a las ventas, economía digital.

Abstract

The rise of the digital economy has brought various tax challenges for states worldwide. Based on a documentary review, this article describes the mechanisms that the Colombian tax system has incorporated to ensure the collection of value-added tax (VAT) from the digital economy and analyzes them in light of the guidelines defined by the Organization for Economic Cooperation and Development

¹ BEPS, del inglés Base Erosión and Profit Shifting (erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

Autor

Edwin Fernando Reyes Rojas

Contador público de la Universidad Central de Colombia, especialista en Gerencia de Proyectos de la Corporación Universitaria Minuto de Dios de Colombia y magíster en Tributación de la Universidad Central de Colombia.

Correo electrónico: edwinreyesr@hotmail.com - ereyesr@ucentral.edu.co

Cómo citar este artículo:

Reyes, E. (2024). Retos del IVA en la economía digital en Colombia, una perspectiva desde el modelo tributario de la OCDE. *Visiones*, 6, 59-71.

- OECD (2014) in Action 1 of the BEPS plan, Addressing the Fiscal Challenges of the Digital Economy. It is concluded that the national government must take actions to better regulate the taxation of service providers located abroad and operations conducted between non-VAT taxpayers who are not tax withholding agents. This will allow an increase in the country's tax revenues and, consequently, promote its development.

Keywords: taxation, value added tax, sales tax, digital economy.

Introducción

El surgimiento de la economía digital en el mundo representa un reto en materia tributaria para los Estados. Colombia no es la excepción, por lo cual debe buscar herramientas de regulación tributaria que garanticen el recaudo del impuesto a las ventas en estas nuevas formas de negocios. En ese contexto, esta investigación responde el siguiente interrogante: ¿Qué mecanismos se han incorporado en el sistema tributario colombiano que aseguren el recaudo del impuesto de valor agregado (IVA) de la economía digital de acuerdo con los lineamientos impartidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)?

El objetivo general consistió en identificar cuáles son los lineamientos que Colombia debe adoptar según los marcos de la OCDE para recaudar el IVA en la economía digital. Con este propósito, se plantearon estos objetivos específicos: 1) establecer los modelos de negocios que conforman la economía digital; 2) reconocer cuáles son las recomendaciones en materia del IVA que definió la OCDE en la acción 1 del plan Base Erosión and Profit Shifting (BEPS)², *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* (OCDE, 2014) y 3) hacer un análisis comparativo entre estas recomendaciones y el modelo de tributación colombiano para identificar los retos que debe afrontar, para lo cual se desarrolló una investigación descriptiva con un enfoque cualitativo y revisión documental.

Entre los principales hallazgos se identificó que pese a que Colombia ha adoptado varios de estos lineamientos, aún tiene desafíos en materia de retención en la fuente a título de IVA para las operaciones que se realizan en el marco de la economía digital y el comercio electrónico. Asimismo, se encontró que el país debe afianzar los controles que ejerce la administración tributaria a fin de garantizar la declaración y pago del impuesto a las ventas para los prestadores de servicios que se encuentran en el exterior, en especial aquellas operaciones donde no interviene una empresa, es decir, donde el comercio se realiza entre personas naturales no responsables del impuesto a las ventas ni agentes de retención.

Una nueva economía

“Dentro de los procesos de negocios en la economía digital se encuentra el comercio electrónico, el cual, semejante a la economía digital, utiliza las redes de telecomunicación, en especial el internet para transacciones” (Rodríguez & Bernal, 2003). Esta es la razón por la cual se han utilizado indistintamente los términos *comercio electrónico* y *economía digital*, pues tienen una estrecha relación en la forma como se comercializan bienes y servicios en el mundo digital. Específicamente, en este documento los dos conceptos se utilizan en forma similar.

En Colombia, la Ley 527 del año 1999 estableció el primer criterio y/o acercamiento para lo que se conoce acá como *comercio electrónico*. Posteriormente, desde el año 2008 se ha observado un esfuerzo del gobierno por incentivar programas que contribuyen al avance y evolución tecnológica del país y su integración a la revolución de la economía digital y a la creciente corriente del comercio electrónico.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD)

Esta organización diseña medidas estandarizadas para atender las necesidades de los países miembros en diferentes campos, entre ellos disminuir los riesgos y las prácticas elusivas en materia fiscal para proteger sus modelos tributarios. Este es, precisamente, uno de los objetivos del proyecto BEPS, por el cual se

[...] abordarán aquellas estructuras concebidas para transferir artificialmente los beneficios a lugares en que están sometidos a un tratamiento fiscal más favorable o no se someten a gravamen alguno, lo que ayudará a restablecer la potestad recaudatoria tanto de la jurisdicción de la fuente como de la jurisdicción en la que se halle ubicada, de manera efectiva, la sociedad matriz (OCDE, 2014, p. 19).

El impuesto a las ventas

El impuesto a las ventas en Colombia se define, siguiendo las directrices internacionales, como un “gravamen al consumo, del orden nacional y naturaleza indirecta, [que] se ha estructurado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado (IVA) en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final” (Vásquez, 2019, p. 4). En los siguientes apartados se describen los marcos normativos aplicables al impuesto a las ventas en la economía digital.

Metodología

En este trabajo se realizó una investigación descriptiva con enfoque cualitativo y revisión documental. De acuerdo con Schenke (2019),

la investigación cualitativa se destaca por la flexibilidad en el proceso de investigación que hace al investigador volver al campo, a las redacciones, destacar la profundidad por sobre las generalizaciones, priorizar lo distinto en detrimento de las comparaciones, observar situaciones reales, espontáneas (pp. 229-230).

Modelos de la economía digital

La economía digital permite tanto a los usuarios como a las organizaciones acceder de forma eficiente y eficaz a servicios y productos, no solo en el ámbito nacional sino también internacional, con lo cual obtienen beneficios operativos, de tiempo y de elecciones de consumo, además, incluso para muchas compañías se convierte en una ventaja competitiva. “Los avances en las TIC³ han hecho posible llevar a cabo muchas clases de negocios en escalas mucho más grandes y a distancias más largas de lo que antes era posible” (Cubides, 2016, p. 17).

El mundo del internet hace que las empresas se enfrenten a cuatro características únicas: ubicuidad, interactividad, velocidad e inteligencia, aún más si se consideran los recientes avances en el internet de las cosas (Kenney & Curry, 2000). Ahora bien, para comprender este entorno económico, la acción 1 del plan BEPS, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* (OCDE, 2014), ha clasificado los tipos de personas y los modelos de negocio dependiendo de las partes que intervienen en la negociación. Los tipos de personas son: B2B (comercio electrónico de negocio a negocio), B2C (comercio electrónico de negocio a consumidor) y C2C (comercio electrónico de consumidor a consumidor).

Por su parte, los modelos de negocios se clasifican en siete grandes grupos: 1) comercio electrónico, 2) servicios de pago en línea, 3) tiendas de aplicaciones, 4) publicidad en línea, 5) computación en la nube, 6) negociación del alta frecuencia y 7) plataformas participativas en red.

³ Tecnologías de la información y la comunicación.

Impuesto a las ventas en la economía digital, una perspectiva desde la OCDE

En este apartado se describen los riesgos fiscales y las prácticas elusivas BEPS en materia de IVA en la economía digital.

Riesgos fiscales para recaudar el IVA en la economía digital

Los modelos de negocios que conforman la economía digital y el comercio electrónico presentan tres riesgos en materia de impuestos:

- *Riesgo 1*: “Dichas estructuras ponen de manifiesto la posibilidad de reducir o eliminar mediante la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios la obligación de tributar en jurisdicciones a lo largo de toda la cadena de suministro, tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia” (OCDE, 2014, p. 18).
- *Riesgo 2*: en cuanto al IVA, “es posible que concurren estrategias de planificación fiscal empresarial [...] en torno a las prácticas elusivas BEPS cuando no se apliquen las directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B” (OCDE, 2014, p. 19).
- *Riesgo 3*: por último, se identifica otro riesgo “en el contexto de la imposición indirecta, especialmente en lo que respecta a las empresas que realizan actividades exentas de IVA (empresas exentas)” (OCDE, 2014, p. 18). Es decir, donde la regulación local del país de destino considera que una operación en el entorno de la economía digital es exenta o excluida del impuesto a las ventas, pero en el país de origen esta operación está gravada con el impuesto. Lo cual puede generar que una operación no cause impuesto en ninguna de las jurisdicciones.

Prácticas elusivas BEPS en materia de IVA

Se observan prácticas de elusión del IVA en dos operaciones:

- *Operación 1*: “En los casos en que los suministros digitales a distancia se someten a un tipo de gravamen inferior al debido o no se someten a gravamen alguno teniendo como destinatarios empresas exentas o empresas multilocalizadas (EML) que desarrollan actividades exentas” (OCDE, 2014, p. 111).
- *Operación 2*: en el caso de los *suministros digitales a distancia a empresas exentas*, “cuando se trate de una empresa dedicada a actividades

exentas de IVA, no se aplicará IVA a los suministros exentos efectuados por la empresa, al tiempo que no será deducible la carga de IVA soportado por la empresa” (OCDE, 2014, p. 118).

Por esta razón,

los proveedores nacionales están obligados a aplicar e ingresar el IVA sobre los servicios prestados a empresas nacionales, mientras que los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades a fin de aplicar un importe excesivamente reducido de gravamen o de no aplicar ningún IVA en absoluto (OCDE, 2014, p. 118).

Como se ve, esta situación representa una desventaja competitiva y de mercado entre proveedores nacionales y proveedores no residentes.

En cuanto a los *suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas*, se evidencia otra práctica elusiva cuando una multinacional adquiere un bien o servicio digital que va a trasladar a sus matrices, filiales o subordinadas:

En principio, el coste de adquisición de dicho activo intangible y/o servicio lo soporta inicialmente el establecimiento que los ha adquirido y, de acuerdo con la práctica comercial común, es posteriormente refacturado a los establecimientos que utilizan dicho servicio o activo intangible (OCDE, 2014, p. 119).

Además, se debe tener en cuenta que algunas jurisdicciones no aplican dicho impuesto cuando se realizan operaciones entre compañías de un mismo grupo empresarial, o las tarifas son más bajas o nulas, lo cual genera una práctica de elusión en materia de IVA.

Puntos de acción BEPS

En el contexto descrito, la acción 1 del plan BEPS hace cuatro consideraciones relevantes que los países miembros de la OCDE deben tener en cuenta:

- “Hacer frente a posibles estrategias de planificación fiscal por parte de empresas dedicadas a actividades exentas de IVA” (OCDE, 2014, p. 21).
- “El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por IVA, especialmente cuando un consumidor privado adquiere dichos productos de proveedores en el extranjero” (OCDE, 2014, pp. 23 y 24).

- “La recaudación por IVA en transacciones de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés) representa un tema crucial que ha de abordarse con inmediatez para proteger los ingresos fiscales e instaurar unas condiciones equitativas entre los proveedores extranjeros y los proveedores nacionales” (OCDE, 2014, p. 24).
- “Modificación de la definición de lo que se entiende por ‘establecimiento permanente (EP)’ a la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una ‘presencia significativa’ en el país de la fuente, pasando por la aplicación de una retención en la fuente sobre las ventas de bienes y/o servicios digitales” (OCDE, 2014, p. 26).

El impuesto a las ventas según la OCDE

Los impuestos indirectos que gravan el consumo en Colombia son el impuesto a las ventas (IVA) y el impuesto al consumo (INC). Al respecto, de acuerdo con la OCDE,

se entiende por impuestos indirectos el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y otros impuestos al consumo. Si bien suelen estar destinados a gravar el consumo final de bienes y servicios, someten a gravamen a los proveedores de dichos bienes y servicios y no ya directamente a los consumidores, quienes soportan la carga tributaria de dichos impuestos, en principio, como parte del precio de mercado de los bienes o servicios adquiridos (OCDE, 2014, p. 46).

En el marco de la OCDE, en el eje fundamental de la tributación en IVA que propone la acción 1 del plan BEPS se encuentra el concepto de *principio de destino*, según el cual el impuesto grava, en última instancia, tan solo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado de que se trate. Es decir, una operación en materia de IVA se grava en la jurisdicción destino y aplicando sus normas, y no en el origen, puesto que es en la jurisdicción destino donde se realiza el consumo final. Esta es, precisamente, la razón por la cual se observan exenciones o exclusiones en IVA sobre actividades como las exportaciones.

De acuerdo con la OCDE, para aplicar el principio de destino, los regímenes IVA deben establecer los siguientes parámetros o criterios: 1) prever un mecanismo para identificar el destino de los suministros; 2) implementar el principio de destino en lo referente a la entrega de bienes: la entrega de un bien está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que se encuentre el bien o la mercancía en el momento de la operación), y 3) implementar el principio de destino en lo referente a la prestación de servicios para establecer dónde se presta el servicio. Para aplicar estos

criterios se pueden evaluar cinco indicadores que permiten identificar el lugar de tributación:

- Lugar de prestación del servicio.
- Lugar de establecimiento o ubicación real del proveedor.
- Residencia o ubicación real del consumidor.
- Ubicación de los bienes corporales.

Los servicios y operaciones transfronterizas predominan en los modelos de negocios que conforman la economía digital y el comercio electrónico que analizan la acción 1 del plan BEPS. Al respecto, se concluye que, según la OCDE, la tributación en materia de IVA se debe realizar en:

- *“Lugar donde está el consumidor” perspectiva cliente:* “Cuando el cliente resida en una jurisdicción distinta de aquella en la que reside el proveedor, la prestación del servicio estará exenta de IVA en la jurisdicción del proveedor y sujeta a IVA en la jurisdicción del cliente” (OCDE, 2014, p. 52).
- *“Lugar donde está el proveedor” perspectiva proveedor:* “La prestación del servicio está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que reside el proveedor (o se halla establecido, o situado). Así pues, las prestaciones de servicios estarán sujetas a IVA en la jurisdicción del proveedor, aun cuando se lleven a cabo en el extranjero o se presten a clientes extranjeros” (OCDE, 2014, p. 52).

De acuerdo con esta perspectiva, la tributación en IVA depende de los tipos de personas que interactúan en las operaciones, como se muestra en la tabla 1.

Tabla 1. Matriz modelos de tributación IVA por tipo de persona

Tipo de relación	Descripción del modelo de tributación en IVA
B2B	<ul style="list-style-type: none"> Los bienes y servicios exportados quedan exentos en el país de origen y sujetos a IVA en el país de destino. Con la aplicación del criterio 2 "Perspectiva del proveedor", los servicios tributan atendiendo la ubicación del proveedor con el fin de minimizar el riesgo de fraude fiscal a través de solicitudes de devolución de IVA relacionadas a servicios exportados. Las directrices internacionales recomiendan aplicar el primer enfoque, criterio 1 "Perspectiva del cliente", que identifica el lugar de tributación atendiendo a la ubicación del cliente.
B2C	<ul style="list-style-type: none"> El pago del impuesto aplicando el criterio 1 "Perspectiva del cliente" puede presentar un incumplimiento generalizado, puesto que el consumidor debe ser responsable del impuesto en el país de destino. El consumidor final en la aplicación del principio de destino deberá autoliquidar el IVA devengado por los servicios adquiridos en el exterior, situación que generaría un incumplimiento generalizado por parte de las personas. La aplicación del criterio 2 "Perspectiva del proveedor" garantiza la tributación del impuesto a las ventas en el país de ubicación de este. Esto conlleva un nivel de cumplimiento voluntario por parte del consumidor al momento de presentar las declaraciones de IVA. El cumplimiento de esta declaración implica una complejidad considerable para los contribuyentes y las administraciones tributarias.
C2C	<ul style="list-style-type: none"> La acción 1 del plan BEPS de la OCDE no presenta información.

Nota: elaboración propia con base en OCDE (2014, pp. 52-54).

Tributación en Colombia de la economía digital y el comercio electrónico en IVA

Operaciones con responsables de IVA

Colombia adoptó la directriz de la OCDE según la cual los servicios prestados en el marco de la economía digital y el comercio electrónico prestados desde el exterior tributarán para efectos del IVA con el principio de destino y donde se encuentre el consumidor final. Esta interpretación se fundamenta en el parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario y el Concepto 089 de 2022 de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2022d).

La DIAN, mediante Resolución 051 del 2018, estableció el procedimiento para que los prestadores de servicios sin domicilio en Colombia cumplan las obligaciones de declarar y pagar el impuesto a las ventas cuando sean responsables de este en el país. De acuerdo con dicho criterio, estas personas deberán: 1) inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT); 2) contar con el mecanismo de firma electrónica; 3)

facturar por los servicios prestados; 4) realizar la presentación y pago de la declaración del IVA de forma bimestral en los plazos establecidos y en los horarios y días indicados que rigen para Colombia, y 5) presentar la declaración en el formulario 325 denominado “Declaración del impuesto sobre las ventas - IVA de prestadores de servicios desde el exterior”. Esta declaración surtirá todos los efectos legales y procedimentales en materia tributaria.

Es importante reiterar que los prestadores de servicios desde el exterior tendrían la obligación de emitir factura o documento equivalente en los términos de la Resolución 042 de 2020. No obstante, el Oficio 430 de 2021 de la DIAN indica que “no es viable jurídicamente exigir a las personas sin residencia ni domicilio en el país cumplir con las normas de facturación previstas en el Estatuto Tributario Nacional, debido al principio de territorialidad de la ley que informa nuestro ordenamiento jurídico” (DIAN, 2021). Al mismo tiempo, este concepto precisa dos escenarios:

- *Escenario 1:* las responsabilidades, requisitos y obligaciones descritas anteriormente solo aplicarán para aquellos responsables de IVA que presten bienes o servicios gravados con el impuesto a las ventas en Colombia a sujetos que no estén en la obligación de aplicarles retención en la fuente a título de IVA, en los marcos del numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario nacional.
- *Escenario 2:* si el prestador de servicios desde el exterior es sujeto a retención de IVA en Colombia por parte de un responsable de IVA (Régimen Común). “En este evento, el prestador del servicio del exterior no será responsable del impuesto sobre las ventas (IVA) por el servicio prestado a este tipo de usuarios” (DIAN, 2018, p. 9).

Adicionalmente, los prestadores de servicios del exterior se podrán acoger a la retención en forma indirecta, que es la que se realiza por intermedio de algún otro actor del sistema de pagos en quien el emisor delegue, según establece la Resolución 017 de 2020 en su artículo 3, párrafo 2. Lo anterior expone la posibilidad de que un intermediario o algún otro actor en el sistema de pagos actúe como agente de retención, como aclara el Oficio 69 de 2022 de la DIAN.

Esta situación no solo genera cierto grado de incertidumbre al momento de recaudar el impuesto a las ventas en las operaciones en las que intervenga un intermediario, sino además una carga operativa adicional para la administración tributaria, pues los prestadores de servicios electrónicos o digitales prestados desde el exterior deben aceptar acogerse al sistema de retención en la fuente a título de IVA por medio de los intermediarios.

Retención en la fuente a título de IVA por medio del sistema financiero

Con el fin de garantizar el recaudo de impuestos en las operaciones que se realizan en el comercio electrónico y la economía digital, Colombia emplea el mecanismo de retención en la fuente a título de IVA en operaciones con tarjeta de crédito y tarjeta débito, estipulado en el artículo 1.3.2.1.7 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria (DUR) 1625 de 2016. Al analizar este mecanismo de retención, se encuentran estas situaciones:

- Queda a potestad del prestador del bien o servicio la obligación de discriminar el impuesto a las ventas en las diferentes plataformas de pago para que el emisor de la tarjeta de crédito o débito pueda identificar, al momento del pago, si la operación tiene impuesto a las ventas y así realizar la retención en la fuente a título de IVA a la que hubiere lugar.
- Trasladar la responsabilidad de los agentes de retención de IVA a las entidades financieras emisoras de tarjeta de crédito en cada operación, lo cual conlleva el deber de aplicar la tarifa de retención en la fuente correspondiente. En esta situación existe un grado de incertidumbre sobre el factor (tarifa) de retención que puede aplicar la entidad financiera desde la perspectiva operativa y el volumen de transacciones sobre las cuales tiene que ejercer control tributario. También se debe tener en cuenta que si bien la tarifa general de retención en la fuente a título de IVA en Colombia es del 15 % del impuesto a las ventas, el artículo 437-1 del Estatuto Tributario indica que, por tratarse de una operación de pagos a prestadores de servicios en el exterior, esta operación deber ser sujeta a retención de IVA a la tarifa del 100 % del impuesto a las ventas.

Conclusiones

La regulación colombiana en materia de IVA aplicable a los diferentes modelos de negocios de la economía digital tiene dos regímenes, en los cuales interactúan los tipos de personas:

- Responsables de IVA.
- No responsables de IVA.

Esta característica crea diferentes escenarios dependiendo del tipo de persona que participe en las operaciones:

- Cuando intervengan dos responsables de IVA, un responsable de IVA residente y un no residente (operaciones B2B), el agente de

retención será la empresa residente que interviene para garantizar su pago. En este caso se aplica la retención de IVA a la tarifa del 100 % del impuesto.

- Cuando intervengan un responsable de IVA no residente y un consumidor final (operación B2C), el responsable de IVA será la empresa no residente, la cual deberá seguir los procedimientos y protocolos establecidos en la Resolución 051 de 2018 de la DIAN para declarar y pagar el impuesto a las ventas en Colombia y la aplicación del principio de destino y beneficiario final.
- Cuando las transacciones se realizan entre personas naturales y/o consumidores finales (operaciones C2C) que en su mayoría son no responsables de IVA y no ostentan la calidad de agentes de retención en el impuesto a las ventas. En esta situación es posible que se facilite la evasión o elusión del impuesto debido a los vacíos legales que tiene la regulación colombiana y la falta de parámetros por parte de la OCDE.

Trasladar la responsabilidad del recaudo del impuesto al sistema financiero genera un grado de incertidumbre en cuanto al pago adecuado del impuesto mediante el mecanismo de retención en la fuente aplicable a las tarjetas de crédito o débito. El gobierno nacional debe evaluar y replantear esta situación con el objetivo de apoyar a las entidades financieras en la labor de identificar las operaciones que se realizan en el marco de la economía digital y el comercio electrónico. En este sentido, el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones debe implementar medidas que regulen el mundo digital para garantizar la tributación de estas operaciones y, de esta forma, obtener recursos importantes para el desarrollo del país.

Referencias

- Congreso de la República de Colombia. (1999, 18 de agosto). Ley 527. Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 43 673. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4276>
- Cubides, J. (2016). *Resultados del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2018, 19 de octubre). *Resolución 05. Por la cual se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas (IVA) por parte de los prestadores de servicios*

- desde el exterior. <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000051%20de%2019-10-2018.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2020, 28 de febrero). *Resolución 017. Por la cual se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas (IVA)*. <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000017%20de%2028-02-2020.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2021, 10 de noviembre). *Oficio 430*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2021/oficio-430913886.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022a, 21 de enero). *Oficio 69*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2022/oficio-69900399.htm>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022b, 27 de enero). *Oficio 89*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/oficio-89900600.html>
- Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022c, 9 de febrero). *Oficio 168*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2022/oficio-168900987.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022d). *Concepto 089*. https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2022/ConDIAN00089_2022.PDF.pdf
- Kenney, M., & Curry, J. (2000). Beyond Transaction Costs: E-Commerce and the Power of the Internet Dataspace. En T. Leinbach & S. Brunn (Eds.), *Worlds of E-Commerce: Economic, Geographical and Social Dimensions* (pp. 45-65). https://www.researchgate.net/publication/228636234_Beyond_transaction_costs_e-commerce_and_the_power_of_the_Internet_dataspace
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital: Acción 1: Objetivo 2014*. OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- Schenke, E. (2019). Un abordaje teórico de la investigación cualitativa como enfoque metodológico. *Acta Geográfica*, 12(30), 227-233. <https://doi.org/10.18227/2177-4307.acta.v12i30.5201>
- Rodríguez, J., & Bernal, E. (2003). El comercio electrónico como elemento de desarrollo regional en la Unión Europea Especial referencia a la Península Ibérica. *Boletín Económico de ICE N° 2767*. https://www.researchgate.net/publication/28167058_El_comercio_electronico_como_elemento_de_desarrollo_regional_en_la_UE_especial_referencia_a_la_peninsula_iberica
- Vásquez, N. (2019). *Manual práctico de IVA y facturación 2019*. Legis.